

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Outi Bräysy
KIINTEISTÖINVESTOINTIEN TARKISTUSMENET-
TELY

Pro gradu tutkielma
Vero-oikeus
Tampere 2014

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto
Johtamiskorkeakoulu
BRÄYSY OUTI: Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely
Pro gradu –tutkielma, XI + 77 s.
Vero-oikeus
Huhtikuu 2014

Tutkielman aiheena on kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely. EU-oikeus on ensisijaista verrattuna kansalliseen oikeuteen ja sen vuoksi se syrjäyttää kansallisen oikeuden ristiriitaisen säännöksen. Kiinteistöinvestointien verotus ei aikaisemmin vastannut EU-oikeutta. Vuoden 2008 alusta Suomen arvonlisäverolakia muutettiin vastaamaan arvonlisäverodirektiiviä kiinteistöinvestointien osalta. Tämän myötä arvonlisäverolakiin tuli uusi 11 luku.

Tarkistusmenettelyä sovelletaan vain liiketoiminnan käytössä olevaan kiinteistöön tehtyihin kiinteistöinvestointeihin eli perusparannus- tai uudisrakentamismenoihin. Tämän vuoksi tutkielmassa määritellään tarkistusmenettelyn kannalta keskeiset käsitteet, kuten esimerkiksi kiinteistö, kiinteistöinvestointi ja perusparannus. Tällaisten menojen arvonlisäverovähennys tapahtuu tarkistusmenettelyn kautta.

Alkuperäinen vähennys tehdään arvonlisäverollisessa käytössä olevien tilojen osalta. Tarkistusmenettelyssä vähennys vähitellen ansaitaan kymmenen vuoden aikana. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että käyttötarkoituksen muuttuessa alkuperäistä vähennystä joudutaan tarkistamaan ja verovelvollinen joutuu joko palauttamaan vähentämiään arvonlisäveroja tai saa tehdä lisävähennyksen. Mikäli kiinteistö myydään, tarkistusvelvollisuus siirtyy ostajalle tiettyjen edellytysten täytyessä tai vaihtoehtoisesti myyjä voi tehdä kertatarkistuksen. Tällöin kaikki arvonlisäverot, jotka kohdistuvat jäljellä olevaan tarkistuskauteen tulee palauttaa.

Tutkielmassa perehdytään tarkemmin tarkistusmenettelyn eri osa-alueisiin kuten tarkistuskauden pituuteen, käyttötarkoituksen muutostilanteisiin, kiinteistön myyntiin, kirjanpidolliseen käsittelyyn, tarkistuksen ilmoittamiseen, tositteiden säilyttämiseen ja tarkistuksen laskentaan. Jokaisella osa-alueella on omat tulokannanvaraiset kohtansa ja näitä pyritään analysoimaan tutkielmassa.

Kysymyksessä on oikeusdogmaattinen tutkimus, jossa pyritään selvittämään voimassa olevan lainsäädännön kanta. Lähdeaineistona käytetään arvonlisäverolain uutta 11 lukua, arvonlisäverodirektiiviä, sekä hallituksen esitystä ja aiheeseen liittyvää kirjallisuutta. Tarkistusmenettelyn soveltamista havainnollistetaan myös monipuolisten esimerkkien avulla.

Tutkielmassa perehdytään tarkistusmenettelyyn sisältyviin ongelmakohtiin ja niihin asioihin, jotka on tärkeä huomata kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittelyssä ja myytäessä tarkistusmenettelyn piirissä olevaa kiinteistöä.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ.....	II
LÄHTEET	V
LYHENTEET	X
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	XI
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa.....	1
1.2 Tutkimusongelmat ja lähestymistapa	3
1.3 Tutkimuksen rakenne ja rajaus.....	5
1.4 Tutkimuksen lähdeaineisto	7
2 KIINTEISTÖINVESTOINTEJA KOSKEVA ARVONLISÄVEROLAIN UUDISTUS JA SIIHEN LIITTYVÄT KÄSITTEET	8
2.1 Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokohtelun uudistus	8
2.1.1 EU-oikeuden vaikutus kiinteistöinvestointien arvonlisäverotukseen	8
2.1.2 Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain välinen ristiriita	11
2.2 Voimaantulosäännökset	16
2.3 Käsitteet	17
2.3.1 Tarkistusmenettelyn piiriin kuuluvat kiinteistöinvestoinnit.....	17
2.3.2 Kiinteistö	18
2.3.3 Kiinteistöinvestointi	20
2.3.4 Uudisrakentaminen, perusparannus ja vuosikorjaus	21
2.3.5 Liiketoiminta ja vähennykseen oikeuttava käyttö	24
3 TARKISTUSMENETTELYN SOVELTAMINEN.....	26
3.1 Tarkistuksen laskemiseen sovellettavat menetelmät	26
3.1.1 Tarkistettavan määrän laskenta	26
3.1.2 Laskentamenetelmän valinta	28
3.2 Tarkistuskausi ja tarkistuksen ilmoittaminen.....	29
3.2.1 Tarkistuskauden pituus	29
3.2.2 Tarkistuksen ilmoittaminen ja maksaminen veroviranomaisille	33
3.3 Tarkistuksen kirjanpidollinen käsittely ja tositteiden säilyttäminen.....	34
3.3.1 Kirjanpidollinen käsittely	34
3.3.2 Tositteiden säilyttäminen	36
3.4 Tarkistusmenettelyn mukainen alkuperäinen vähennys ja käyttötarkoituksen muutostilanteet.....	37
3.4.1 Alkuperäinen vähennys	37
3.4.2 Takautuva kiinteistöinvestointivähennys	43

3.4.3 Käyttötarkoituksen muuttuminen ja vähennyksen tarkistaminen.....	45
3.4.4 Tyhjät tilat	48
4 TARKISTUSOIKEUDEN JA -VELVOLLISUUDEN SIIRTYMINEN	50
4.1 Yleistä tarkistusoikeuden ja velvollisuuden siirtymisestä.....	50
4.2 Tarkistusoikeus siirtyy luovutuksensaajalle	52
4.2.1 Siirtymisen edellytykset.....	52
4.2.2 Siirtymisen vaikutukset	54
4.3 Selityksenantovelvollisuus ja vastuukysymykset luovutustilanteissa	55
4.3.1 Myyjän antama selvitys.....	55
4.3.2 Ostajan antama selvitys	57
4.3.3 Luovuttajan vastuu.....	57
4.4 Kertatarkistus ja kertatarkistuksen oikaisu.....	59
4.4.1 Kertatarkistuksen tekeminen	59
4.4.2 Kertatarkistuksen oikaisu	60
4.4.3 Varainsiirtovero.....	62
4.5 Luovutus ennen käyttöönottoa ja käyttöönoton jälkeen	63
4.6 Tarkistusmenettely yleisimpien yritysjärjestelyiden yhteydessä.....	65
4.6.1 Tarkistusmenettelyn siirtyminen yritysjärjestelyissä	65
4.6.2 Liikkeen tai sen osan luovutus.....	66
4.6.3 Sulautuminen ja jakautuminen	67
4.6.4 Purkautuminen.....	68
4.7 Tarkistusmenettelyn huomioiminen kiinteistökaupassa	69
5 LOPPUPÄÄTELMÄT	73

LÄHTEET

Alanen – Vuorenalusta 2013

Alanen, Sinikka – Vuorenalusta, Asko: Kiinteistöyhtiön perustaminen Hallinto ja Kirjanpito. 3., painos. Kiinteistöalan kustannus Oy, 2013.

Auranen – Kemilä 2004

Auranen, Kirsti – Kemilä, Pirita: Kiinteistöalan arvonlisävero-opas. Kiinteistöalan Kustannus Oy, 2004.

Carlsson ym. 2014

Carlsson, Maria – Fogelholm, Christian - Herler, Casper - Krook, Åsa - Lindqvist, Asko - Merikalla-Teir, Heidi - Syrjänen, Jani - Tuominen, Sami - von Weissenberg, Ulla: Sopimusriskit. 1. Painos. Sanoma pro Oy, 2014.

HE 44/2007

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta HE 44/2007.

Heiskala 2012

Heiskala, Jussi: Rakennusliikkeen arvonlisävero-opas. Rakennusteollisuus RT ry, 2012.

Holkeri-Kauppila – Salomaa 2007

Holkeri-Kauppila, Johanna – Salomaa Petri: Kiinteistöjen arvonlisäveroja koskevat tulkinnat. Tilisanomat 2/2007, s. 49–51.

Husa ym. 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjalainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. 2., uudistettu painos. Talentum, 2008.

Joki-Korpela ym. 2012

Joki-Korpela, Titta – Jokinen, Miika – Klemola, Anne – Kontu, Jonna – Takalo, Tero: Käytännön arvonlisäverotus. 3., uudistettu painos. KHT-Media Oy, 2012.

Juanto – Saukko 2012

Juanto, Leila – Saukko, Petri: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 7., uudistettu painos. Talentum, 2012.

Jukkola ym. 2008

Jukkola, Juha – Järvenoja, Markku – Kaari, Päivi – Romppainen, Leena – Tannila, Eija – Tikkanen, Tapio: Kiinteistöverotuksen käsikirja. 5., uudistettu painos. Kiinteistöalan kustannus Oy, 2008.

Kallio ym. 2011

Kallio, Mika – Korpelainen, Tuija – Nielsen, Ari: Kiinteistöjen arvonlisäverotus. 4., uudistettu painos. KHT Media Oy, 2011.

Kallio ym. 2012

Kallio, Mika – Nielsen, Ari – Ojala, Marko – Sääskilahti, Juha: Arvonlisäverotus 2012. Edita Publishing Oy, 2012.

Karjalainen – Salomaa 2008

Karjalainen, Tuula – Salomaa, Petri: Arvonlisäverokoulu. Kiinteistöjen arvonlisäverotuksen perusteet. Tilisanomat 2/2008, s. 28–31.

Karjalainen – Salomaa 2007

Karjalainen, Tuula – Salomaa, Petri: Kiinteistöjen arvonlisäverotuksen muutokset. Tilisanomat 6/2007, s. 32–35.

Kasso 2010

Kasso, Matti: Kiinteistön kauppa ja omistaminen. Talentum, 2010.

KHT-yhdistys 2007

KHT-yhdistys: Valtiovarainministeriön luonnos arvonlisäverolain muuttamisesta kiinteistöihin liittyvän oikaisujärjestelmän toteuttamiseksi. Lausuntopyyntö VM053:00/2006 (17.4.2007).

KILA 2008

Yleisohje arvonlisäverolain kirjaamisesta 6.5.2008.

Matilainen 2012

Matilainen, Sampsa: Kunnan kiinteistönkauppa – Valmistelu ja sopimusmallit. Suomen kuntaliitto, 2012.

Nieminen ym. 2013

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika: Arvonlisäverotus. Wsoy pro jatkuvatäydenteinen 21.1.2013. Sano-ma Pro oy.

Parkkola 2008

Parkkola, Tommi: Kiinteistöstä tehdyn vähennyksen tarkistamismenettely arvonlisäverotuksessa. Verotus 2/2008.

Pikkujämsä 2007

Pikkujämsä, Mikko: Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokohtelu muutoksessa. Verotus 2/2007, s. 135–143.

Rother 2003

Rother, Eila: Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. Wsoy lakitieto 2003.

Sainio 2011

Sainio Nina: Yritysjärjestelyt arvonlisäverotuksessa. Lakimiesten kustannus, 2011.

Sainio 2008a

Sainio Nina: Kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistussäännöt käyttöön joulukuun valvontailmoituksessa. Tampereen Kaupparemarilehti 7/08, s. 24–25.

Sainio 2008b

Sainio Nina: Kirjanpitolausokunnan uusi yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Tilisanomat 6/2008, s. 28–31.

Salo – Virtanen 2007

Salo, Mirja – Virtanen, Maritta: Kiinteistöjen arvonlisäverotus muuttuu. Tilintarkastus 4/2007, s. 41–49.

Suomen lakiopas

Suomen lakiopas Osoitteesta:

http://www.lakiopas.com/asiakirjamallit/kiinteiston_kauppakirja/.

Haettu (18.3.2014).

Svensk 2012

Svensk Niko: Takautuvat verovähennykset kiinteistöjen arvonlisäverotuksessa. Verotus 3/12, s. 247–255.

VaVm 10/2007

Valtiovarainvaliokunnan mietintö arvonlisäverolain muuttamisesta
VaVM 10/2007 vp — HE 44/2007 vp.

Verohallinto 2012

Verohallinnon ohje: Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. Diaarinumero: A12/200/2012. Verohallinto 1.3.2012.

Verohallitus 2007a

Verohallituksen ohje: Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen. Diaarinumero 1962/40/2007. Verohallitus 31.12.2007.

Verohallitus 2007b

Verohallituksen ohje: Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus. Diaarinumero 1845/40/2007. Verohallitus 14.12.2007.

Verohallitus 2006

Verohallituksen ohje: Kiinteistöistä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta. Diaarinumero 1799/40/2006. Verohallitus 11.12.2006.

Äärilä ym. 2012

Nieminen, Auvo – Anttila, Raimo – Äärilä, Leena – Jokinen, Mika:
Arvonlisäverotus käytännössä. Wsoy pro jatkuvatäydenteinen
5.11.2012. Sanoma Pro oy.

LYHENTEET

ALV	Arvonlisävero
AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
Dnro	Diaarinumero
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta, 24.6.1968/360
EU	Euroopan unioni
EU-oikeus	Euroopan unionin oikeus
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin (31.11.2009 asti EY tuomioistuin)
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KVL	Keskusverolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki
OYL	Osakeyhtiölaki

OIKEUSTAPPAUSLUETTELO

EUT:n ja EY:n päätökset

C-184/04

C-6/90

C-9/90

C-142/04

KHO:n päätökset

KHO 2006:65

KHO 19.2.1999 T 286

KHO 21.8.2001 T 1900

KVL:n päätökset

KVL 7/2010

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tutkielman aiheena on kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely. Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokohtelu muuttui merkittävästi vuoden 2008 alusta. Tämä muutos toi Suomeen uuden järjestelmän, tarkistusmenettelyn. Sama järjestelmä on jo aikaisemmin ollut käytössä joissain EU-maissa. Tarkistusmenettely poikkeaa merkittävästi vanhasta saastumisaika säännöksestä. Uusi järjestelmä on ollut nyt Suomessa viisi vuotta voimassa, ilman suurempia ongelmia.

Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen eli vuokraaminen on yleensä arvonlisäverotonta (AVL 27 § 1 mom.). Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta on kuitenkin mahdollista tiettyjen edellytysten täytyessä hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi (AVL 30 § 1 mom.). Hakeutumisen jälkeen vuokrista tai vastikkeista suoritetaan arvonlisäveroa. Kiinteistöä varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvä arvonlisävero on vastaavasti vähennyskelpoinen.¹ Myös uudisrakentamiseen ja perusparannukseen liittyvät kulut ovat vähennyskelpoisia. Vähennysoikeus on vain siltä osin kuin kiinteistöä tullaan uudisrakentamiseksi tai perusparannustöiden valmistuttua käyttämään arvonlisäverollisessa toiminnassa tai käyttäjänä on valtio.² Verovelvolliseksi hakeutumista harkittaessa on arvioitava myös menettelyn taloudellista kannattavuutta, sillä hakeutumisesta aiheutuu lisää hallinnollisia kustannuksia ja velvoitteita. Kiinteistön omistajan kannattaa hakeutua verovelvolliseksi niissä tilanteissa, joissa suunnitellaan vuokrattavaan kiinteistöön perusparannusta tai uuden rakennuksen tekemistä vuokrattavaksi. Myös vuokralaisen vaihtuminen verollisen toiminnan harjoittajaksi saattaa olla sellainen tilanne.³

¹ Verohallitus 2007a, luku 1.

² Verohallitus 2007a, luku 5.2.2.

³ Ks. Karjalainen – Salomaa 2008, s. 30.

Silloin kun arvonlisäverovelvollista toimintaa harjoittava yritys rakentaa, rakennuttaa tai korjauttaa liiketoiminnassaan käyttämäänsä kiinteistöä, ovat siihen liittyvät arvonlisäverot vähennyskelpoisia. Tilanteeseen sovelletaan arvonlisäverolain yleistä vähennysoikeutta koskevia säännöksiä (AVL 102).⁴ Tällöin soveltuu tarkistusmenettely ja kiinteistöinvestointiin liittyvät arvonlisäverovähennykset ansaitaan pienissä erissä 10 vuoden aikana.

Kiinteistöinvestointien vähennyksiä koskevat lainsäädännökset eivät aiemmin vastanneet arvonlisäverodirektiiviä. Aiemmin arvonlisäverolain 33 §:ssä oli säännelty, että vain arvonlisäverollisen käytön pieneneminen vaikutti vähennykseen, mutta säännös ei huomionnut mahdollisuutta lisävähennykseen.⁵ Tämä tuli esille KHO:n päätöksessä 2006:65. Päätöksessä todetaan, että verovelvollisella oli oikeus vähentää kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverot huolimatta siitä, että hakeutuminen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta ei ollut tapahtunut arvonlisäverolain säännösten mukaan kuuden kuukauden kuluessa. Päätöksessä todettiin myös arvonlisäverolain olevan puutteellinen kiinteistöinvestointien vähennysten osalta. Päätöksessä sovellettiin suoraan EU:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan⁶ tarkistamissäännöksiä.⁷ KHO:n perusteluissa viitattiin myös Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen antamaan tuomioon, jossa oli todettu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan olevan suoraan jäsenmaita velvoittava.

Suomen arvonlisäverolakia muutettiin vastaamaan EU:n arvonlisäverojärjestelmää. Hallitus antoi asiasta 29.6.2007 eduskunnalle lakiesityksen HE 44/2007. Eduskunta on hyväksynyt lakiesityksen 6.11.2007 ja laki on vahvistettu 23.11.2007.⁸ Uudet säännökset tulivat voimaan 1.1.2008. Arvonlisäverolakiin tuli uusi 11 luku, johon sisältyvät uudet vähennyksen tarkistamista koskevat säännökset. Tämä luku korvaa aiemman arvonlisäverolain 33 §:n. Muutos on merkittävä vaikuttaen lähes kaikkiin yrityksiin. Uusilla säännöksillä on myös

⁴ Verohallitus 2007a, luku 5.2.1.

⁵ Kallio ym. 2011, s. 153.

⁶ Nykyisen arvonlisäverodirektiivin 184–192 artiklat.

⁷ Ks. esim. Verohallitus 2006, luku 1.

⁸ Karjalainen – Salomaa 2007, s. 32.

suuri taloudellinen merkitys verovelvollisille, koska sääntely kohdistuu uudisrakennus- ja perusparannusinvestointeihin.⁹

Tarkistusmenettely korvaa viiden vuoden saastumisaikasäännöksen. Suomessa sovelletaan 1.1.2008 alkaen 10 vuoden tarkistuskautta.¹⁰ Kiinteistön perusparannustyöstä ja uudisrakentamisesta tehtyjä arvonlisäverovähennyksiä tarkistetaan vuosittain. Joka vuosi tarkistuksen kohteena on 1/10 hankintaan sisällyneestä arvonlisäverosta. Tarkistuskauden aikana verovelvollisella on oikeus ja velvollisuus tehdä tarkistuksia alun perin tehtyyn vähennykseen.¹¹ Käytännössä tämä tarkoittaa, että mikäli arvonlisäverollinen käyttö lisääntyy, verovelvollisella on oikeus tehdä lisävähennys tai jos käyttö pienenee verovelvollinen joutuu palauttamaan vähennyksenä saamiaan arvonlisäveroja valtiolle.

Tarkistusmenettelyä voidaan kuvailla myös eräänlaisena käännettynä elinkeinoverotuksen poistojärjestelmänä, sillä erotuksella, että tarkistuskauden jälkeen tapahtuva kiinteistön myynti on arvonlisäverotuksessa verovapaa, vaikka kiinteistöinvestointi tosiasiaassa tuottaisikin vielä tuloa/liikevaihtoa. Elinkeinotuloverotuksessa poistonopeudesta huolimatta kiinteistön myyntivoitto tulee osaksi veropohjaa.¹²

1.2 Tutkimusongelmat ja lähestymistapa

Tutkielmassa tarkastellaan kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä. Tarkistusmenettelyyn perehdytään objektiivisesta näkökulmasta ja selvitetään tarkistusmenettelyyn sisältyviä tulkintaa aiheuttavia kohtia. Tutkielmassa annetaan kattava kuvaus kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelystä ja sen mahdollisista ongelmakohdista.

⁹ VaVm 10/2007, s. 2.

¹⁰ Jukkola ym. 2008, s. 285.

¹¹ Verohallitus 2007b, luku 3.

¹² Svensk 2012, s. 25.

Tutkimuskysymykset, joiden kautta asiaa tutkitaan ovat seuraavat:

1. Miten arvonlisäverolaki oli ristiriidassa EU-oikeuden kanssa ja miten sitä on muutettu vastamaan EU-oikeutta?
2. Miten määritellään tarkistusmenettelyn kannalta keskeiset käsitteet kiinteistö, kiinteistöinvestointi, perusparannus, liiketoiminta ja vähennykseen oikeuttava käyttö?
3. Miten tarkistusmenettelyä sovelletaan?
4. Milloin tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle ja mitä tulee tarkistusmenettelyn osalta huomioida kiinteistön luovutuksessa?
5. Miten tarkistusmenettely käsitellään yleisimpien yritysjärjestelytilanteiden yhteydessä?

Ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä käsittelen EU:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin sekä KHO:n ja Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisuja ja niiden merkitystä tarkistusmenettelyn taustalla.

Toisessa tutkimuskysymyksessä esittelen tarkistusmenettelyn keskeisiä käsitteitä. Milloin on kysymys sellaisesta perusparannus- tai uudisrakennustyöstä, että siihen sovelletaan tarkistusmenettelyä?

Kolmas tutkimuskysymys on hyvin laaja ja siihen sisältyy monia eri osa-alueita, kuten tarkistuksen laskeminen, erilaiset käyttötarkoituksen muutostilanteet, kirjanpidollinen käsittely ja tarkistuskauden pituuden määrittely.

Neljännessä tutkimuskysymyksessä pohdin, mitkä ovat edellytykset sille, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle. Tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät kuitenkaan aina siirry ja verovelvollinen joutuu tällöin tekemään kertatarkistuksen. Tutkielmassa käyn läpi myös muita näkökohtia, jotka tulee ottaa huomioon myytäessä kiinteistöä, jonka tarkistuskausi on vielä kesken.

Viidennen kysymyksen kautta käyn läpi yleisimmät yritysjärjestelytilanteet ja miten tarkistusmenettely tulee huomioida niiden yhteydessä.

Lisäksi tutkielmassa pohdin seuraavia kysymyksiä. Minkälaisiin tilanteisiin tarkistusmenettelyä koskevat lainkohdat eivät anna suoraa vastausta? Mikä on mahdollinen ratkaisu näihin ongelmiin?

Tutkimuksen lähestymistapa on oikeusdogmaattinen tutkimus, jossa tulkitaan lain sisältöä ja systematisoidaan sitä.¹³ Tutkielmassa perehdyn kattavasti tarkistusmenettelyn säännöksiin ja sen sisältämiin ongelmakohtiin. Etsin niihin ratkaisuja voimassa olevan oikeuden sisältöä tulkitsemalla.

1.3 Tutkimuksen rakenne ja rajaus

Johdannon jälkeisessä, toisessa luvussa ensin perehdyn EU-oikeuden perusperiaatteisiin ja tarkistusmenettelyn taustalla olevaan lainsäädäntöön. Luvussa käyn läpi kiinteistöinvestointien aikaisempi arvonlisäverokohtelu sekä lyhyesti selvitän, miten saastumisaikasäännös toimii. Lisäksi selvitän lainsäädännön ristiiriitaa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Keskeinen tarkasteluni kohde on EU:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artikla. Kyseinen artikla on toiminut pohjana luotaessa uusia kiinteistöinvestointeja koskevia säännöksiä. Luvussa perehdyn myös KHO:n ja EU:n tuomioistuimen asiasta antamiin ratkaisuihin. Lisäksi toisessa luvussa esittelen keskeiset käsitteet kuten kiinteistö, kiinteistöinvestointi, liiketoiminta, vähennykseen oikeuttava käyttö ja perusparannus. Viimeisenä käyn läpi voimaantulosäännökset.

Kolmannessa luvussa käsittelen kiinteistöinvestointeihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeutta. Tämän jälkeen käyn läpi tilanteet, joissa vähennystä joudutaan tarkistamaan ja miten kiinteistön käyttötarkoituksen muutos vaikuttaa vähennykseen. Luvussa keskityn tarkistusmenettelyn tekniseen puoleen, miten

¹³ Husa ym. 2008, s. 20.

vähennys lasketaan ja ilmoitetaan. Tätä aihetta lähestyn esimerkkien avulla. Luvussa selvitän myös tarkistuskauden pituutta, joka voi olla tilanteesta riippuen 9-10 vuotta.

Neljännessä luvussa selvitän, milloin tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät luovutustilanteissa. Mikäli tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry, tehdään kertatarkistus. Luvussa käyn läpi myös erilaisia luovuttamiseen liittyviä tilanteita kuten luovutus ennen käyttöönottoa, selvityksenantovelvollisuus ja arvonlisäverovastuuseen liittyvät näkökohdat. Tärkeä osa lukua on myös tarkistusmenettelyn huomioiminen kiinteistön kaupassa ja yritysjärjestelyiden yhteydessä.

Viides ja viimeinen luku sisältää kokoavat päätelmät. Siinä annan tiivistetyt vastaukset tutkimuskysymyksiin ja selvitän tarkistusmenettelyn mahdollisia ongelmakohtia ratkaisumalleja pohtien.

Tutkielmassa tarkoitukseni on käsitellä laajasti ja monipuolisesti kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä ja sen soveltamista. Ennen kuin tarkistusmenettelyä voidaan soveltaa, verovelvollisen tulee hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi. Tätä aihetta sivuan useammassa kohdassa. Tutkielman laajuus huomioon ottaen, en käsittele tutkielmassani arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisen edellytyksiä.

Ennen KHO:n ja EY:n tuomioistuimen ratkaisua, Suomessa oli voimassa AVL 33 §:n mukainen viiden vuoden saastumisaikasäännös. Tähän vuodesta 2008 alkaen kumottuun säännökseen, en myöskään lyhyttä kuvausta tarkemmin perehdy tässä tutkielmassani. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin antoi ratkaisun C-184/04 30.03.2006, mutta Suomen arvonlisäverolaki muuttui vasta 1.1.2008. Väliaikana oli voimassa hieman nykyisestä oikeustilasta poikkeava sääntely kiinteistöinvestointeihin liittyen. Tähän väliaikaiseen sääntelyyn en tarkemmin perehdy tutkielmassani.

1.4 Tutkimuksen lähdeaineisto

Lähdeaineistoon kuuluu ensinnäkin tarkistusmenettelyn taustalla olleet lähteet: EU:n arvonlisäverodirektiivi 2006/112/EY¹⁴, KHO:n päätös 2006:65 ja Euroopan yhteisön tuomioistuimen päätös C-184/04.

Pääasiallinen lähde on arvonlisäverolaki ja erityisesti arvonlisäverolain 11 luku. Tämän lisäksi lähdeaineistona on aiheeseen liittyvä kirjallisuus, artikkelit, tarkistusmenettelyyn liittyvä hallituksen esitys, valtiovarainvaliokunnan mietintö ja Verohallinnon antamat ohjeet. Tutkimuksessa on myös erilaisia lähdemateriaalista kerättyjä esimerkkejä, joiden tarkoitus on havainnollistaa tarkistusmenettelyn soveltamista.

¹⁴ 1.1.2007 on tullut voimaan uusi arvonlisäverodirektiivi (2006/112/EY), joka korvasi kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY). Uudistuksessa oli kysymys lähinnä sanasto- ja rakenneuudistuksista eikä varsinainen asiasisältö merkittävästi muuttunut. Tutkielmassa arvonlisäverodirektiivillä viitataan uuteen direktiivin ja kuudennella arvonlisäverodirektiivillä vanhaan arvonlisäverodirektiiviin.

2 KIINTEISTÖINVESTOINTEJA KOSKEVA ARVONLISÄVEROLAIN UUDISTUS JA SIIHEN LIITTYVÄT KÄSITTEET

2.1 Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokohtelun uudistus

2.1.1 EU-oikeuden vaikutus kiinteistöinvestointien arvonlisäverotukseen

Suomen arvonlisäverolakia muutettiin 1.1.2008 vastaamaan EU-oikeutta. Arvonlisäverolaki oli ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. Tämä todettiin Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisussa C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki).¹⁵

Jäsenvaltiot ovat EY:n perustamissopimuksella ja unioninsopimuksella ja niihin myöhemmin tehdyillä asiakirjoilla ja sopimuksilla siirtäneet toimivaltaa EU:lle. Myöhemmin liittyneet jäsenvaltiot ovat tekemillään liittymissopimuksilla hyväksyneet aikaisemmat sopimukset ja muun EU-oikeuden.¹⁶ EUT:n oikeuskäytännön mukaisesti sekä kansalliset veroviranomaiset että kansalliset tuomioistuimet ovat velvollisia soveltamaan EU-oikeutta, EU oikeuden rajaamissa puitteissa. Nämä puitteet EUT on asettanut määritellesään EU-oikeuden ensisijaisuutta, välitöntä sovellettavuutta ja välitöntä oikeusvaikutusta sekä välillistä oikeusvaikutusta koskevat oppinsa.¹⁷ EU-oikeus siis ohittaa normihierarkiassa kansallisen oikeuden, jolloin kansallisen oikeuden säännöstä ei voida ristiriitatilanteissa soveltaa.

Direktiivit ovat keskeinen osa EU-oikeutta. Direktiivit edellyttävät jäsenvaltioiden täytäntöönpanotoimia tullakseen voimaan jäsenvaltiossa ja ne eivät ole ehdottomia vaan niiden täytäntöönpanossa sallitaan oman oikeusjärjestyksen ominaispiirteiden huomiointi. Direktiivin säännökset eivät sellaisinaan korvaa kansallista lainsäädäntöä, vaan niiden avulla kansallinen lainsäädäntö mukautetaan

¹⁵ Jukkola ym. 2008, s. 285.

¹⁶ Rother 2003, s. 76.

¹⁷ Rother 2003, s. 100.

vastaamaan EU:n sääntöjä. Menettely on ongelmaton, silloin kun direktiivin velvoitteet täytetään asianmukaisesti. Ongelmia voi puolestaan syntyä, kun täytäntöönpanosäännöksiä ei anneta lainkaan tai ne ovat puutteellisia. Tästä syystä on kehitetty välitön ja välillinen oikeusvaikutus.¹⁸

Tässä kohta käymme tarkemmin läpi vain välitöntä oikeusvaikutusta, koska tarkistusmenettelyä koskevien KHO:n ja EY:n ratkaisussa oli kysymys nimenomaan välittömän oikeusvaikutuksen soveltamisesta. Välittömään oikeusvaikutukseen liittyy kiinteästi välitön sovellettavuus. Välitön sovellettavuus on edellytys sille että EU-oikeuden normilla voi olla välitön oikeusvaikutus. Välittömällä sovellettavuudella tarkoitetaan sitä, että yleisen kansainvälisen oikeuden normit eivät edellytä niiden muuttamista valtion sisäiseksi oikeudeksi, jotta niillä voi olla oikeusjärjestelmässä oikeusvaikutuksia. EU-oikeuden välittömällä oikeusvaikutuksella tarkoitetaan puolestaan sitä että EU-oikeuden normeilla on jäsenvaltioiden sisäisessä oikeudessa oikeusvaikutuksia silloinkin kun jäsenvaltio ei ole kansainvälisen lainsäädäntönsä mukaisesti saattanut EU-oikeutta määräajassa voimaan tai täytäntöönpano on tehty virheellisesti tai puutteellisesti.¹⁹

Välitön oikeusvaikutus voi koskea myös direktiivejä. Direktiivin säännökset EU-oikeuden mukaan velvoittavat vain jäsenvaltioita. EUT:n vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ne voivat kuitenkin perustaa yksityisille oikeussubjekteille välittömiä oikeusvaikutuksia. Yksityiset voivat vedota direktiivin säännöksiin, jotka ovat riittävän selkeitä ja täsmällisiä ja joissa oikeuden käyttöä ei rajoiteta millään edellytyksillä eikä velvoitteilla ja joissa kansalliselle lainsäätäjälle ei ole jätetty liikkumavaraa säännöksen sisällön osalta. Yksityiset voivat vedota tällaisiin säännöksiin saadakseen etuja ja oikeuksia mutta viranomaiset eivät saa soveltaa välitöntä oikeusvaikutusta ja sen nojalla asettaa yksityiselle velvoitteita ja rajoituksia.²⁰ Silloin kun jäsenvaltio ei ole saattanut tietyn direktiivin säännöksiä osaksi kansallista oikeusjärjestystä, se ei voi vedota jäsenvaltion kansallaisia vastaan sellaisia rajoituksia, joita säännösten nojalla olisi voitu asettaa.

¹⁸ Ks. Rother 2003, s. 87–89.

¹⁹ Ks. tarkemmin Rother 2003, s. 100–101.

²⁰ Ks. tarkemmin Rother 2003, s. 104–105.

Tämä asia ilmenee myös unionin aikaisemmasta oikeuskäytännöstä C-6/90 ja C-9/90 (Francovich ym.) kohta 21 ja C-142/04 (Aslanidou) kohta 35.²¹

Yksityisen oikeus vedota suoraan direktiivin säännöksiin, todetaan myös arvonlisäverotuksen osalta Verohallinnon ohjeessa kiinteistöstä tehtävistä vähennyksistä ja vähennysten oikaisemisesta (Dnro 1799/40/2006). Ohjeen mukaan arvonlisäverolaki ei sisältänyt aiemmin säännöksiä kiinteistöjen vähennysten tarkistamisesta verovelvollisen eduksi. Tällöin verovelvollisella oli mahdollisuus vedota suoraan arvonlisäverodirektiivin säännöksiin.²²

Verovelvollisella voi olla myös mahdollisuus saada vahingonkorvausta väärin implementoidun lainsäädännön takia. Oletuksena on tällöin että verovelvolliselle on aiheutunut vahinkoa väärin implementoidusta laista. Tällöin direktiivin säännöksiä noudattamalla lopputulos olisi ollut edullisempi verovelvolliselle. EU-oikeudessa ei ole suoria määräyksiä asiasta mutta EUT on kuitenkin katsonut että tällainen yleinen periaate on olemassa EU-oikeudessa. Ratkaiseva peruste on kuitenkin se että EU-oikeuden rikkominen on riittävän ilmeinen ja vakava ja EU-oikeutta on rikottu selvästi silloin kun sitä on jatkettu jäsenvelvoitteiden laiminlyönnin toteavasta tuomiosta huolimatta.²³ Kiinteistöinvestointeja koskevien säännösten osalta tämä viimeinen edellytys ei täyttyne, koska säännöksiä muutettiin EUT:n antaman ennakkoratkaisun jälkeen vastaamaan arvonlisäverodirektiiviä. Kiinteistöinvestointien osalta ei ole tehty vahingonkorvauskanteita, vaikka osittain edellä mainitut edellytykset täyttyvätkin.

Useat arvonlisäverolain säännökset ovat sisällöltään niin selviä ja ehdottomia että niillä voi olla välittömiä oikeusvaikutuksia. EY:n tuomioistuin on monien säännösten osalta näin todennut.²⁴ EY:n tuomioistuin totesi tämän myös ratkaisussa C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki). Tuomioistuimen käsiteltävänä

²¹ Sainio 2011, s. 207.

²² Sainio 2011, s. 40–41. Ohje koski pääasiassa menettelyä ajalta ennen arvonlisäverotuksen voimaantuloa. Tämä ohje on kuitenkin menettänyt merkitystään arvonlisäverolain muuttamisen jälkeen. Verohallitus antoi uuden ohjeen 14.12.2007 Kiinteistöjen arvonlisäverotus (Dnro 1845/40/2007).

²³ Ks. tarkemmin Sainio 2011, s. 43.

²⁴ Rother 2003, s. 105.

olleessa asiassa oli kysymys erityisesti siitä, onko jäsenvaltion direktiivin mukaan myönnettävä oikeus oikaista tuotantotavaroiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä tilanteessa, jossa kiinteistö on ensin otettu käytettäväksi verottomassa liiketoiminnassa ja sitä on alettu käyttää verollisessa liiketoiminnassa direktiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetun valintaoikeuden käyttämisen jälkeen. Tuomion 1 kohdan mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklaa (arvonlisäverodirektiivin 184-192 artiklaa) on tulkittava siten, että siinä asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus säätää arvonlisäveron vähennysten oikaisusta investointitavaroiden osalta, mikäli kyseisen 20 artiklan 5 kohdasta ei muuta johdu. Järjestelmä ei siten ole jäsenvaltioille valinnainen vaan pakollinen.²⁵

2.1.2 Arvonlisäverodirektiivin ja arvonlisäverolain välinen ristiriita

Arvonlisäverolain 33 § oli ennen seuraavassa muodossa:

33 §

Kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun elinkeinonharjoittaja myy kiinteistön tai ottaa sen muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, jos rakentamispalvelun tai kiinteistön hankinnasta on voitu tehdä vähennys tai jos rakentamispalvelu on itse suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Veroa ei suoriteta, jos kiinteistö myydään tai sen käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana rakentamispalvelu on valmistunut

Kiinteistöihin ja rakennuksiin liittyi aikaisemmin niin sanottu viiden vuoden saastumisaika. Tämä tarkoitti, että vähennykseen oikeuttavaan käyttöön rakennetun tai perusparannetun kiinteistön oli säilyttävä vähennykseen oikeuttavassa käytössä viiden vuoden määräajan loppuun asti. Tällöin arvonlisäverovähennykset

²⁵ HE 44/2007, luku 1.2.

vasta muuttuivat lopullisiksi. Jos käyttötarkoitus muuttui vähennyskelvottomaksi ennen tämän määräajan kulumista, täytyi vähennetyt verot maksaa oman käytön verotuksen kautta takaisin.²⁶ Ostettujen rakentamispalvelujen osalta oli palautettava alun perin vähennetty määrä täysimääräisenä. Itse suoritettujen rakentamispalvelujen osalta veron perusteena oli välittömien ja välillisten kustannusten yhteismäärä. Alv-vähennysten palautusvelvollisuutta ei ollut lainkaan, mikäli kiinteistö myytiin tai sen käyttötarkoitus muuttui myöhemmin kuin viiden vuoden aikana.²⁷

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklassa todetaan kiinteistöinvestointien vähennysoikeuden osalta seuraavaa

Vähennysten oikaiseminen

1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen vero-velvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näyttekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

Arvonlisäverolain 33 § oli selkeästi ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. Arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan ensimmäisessä kohdassa todetaan että vähennystä on oikaistava, mikäli vähennys on suurempi tai pienempi

²⁶ Ks. tarkemmin Auranen – Kemilä 2004, s. 101.

²⁷ Karjalainen – Salomaa 2008, s. 30.

kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. 33 §:ssä todetaan puolestaan että perusparannukseen ja uudisrakentamiseen liittyvät rakennuspalvelut katsotaan otetuksi omaan käyttöön, mikäli kiinteistö otetaan muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ennen kuin viiden vuoden aikaraja on täynnä. Arvonlisäverolaissa ei mitenkään huomioitu mahdollisuutta tehdä lisävähennys tai sitä, että osa arvonlisäveroista kuuluisi jäädä ajan kulumisen mukaisessa suhteessa verovelvolliselle.

Direktiivissä todetaan että jäsenvaltiolla on oikeus säätää poikkeus direktiivin säännöksiin, niin että oikaisu sääntöä ei sovelleta lainkaan. Suomen arvonlisäverolakiin sisältyi kuitenkin säännös veronsaajan hyväksi tapahtuvasta oikaisusta. Tämän vuoksi on katsottava että Suomi ei ole käyttänyt tätä direktiivin sallimaa poikkeusmahdollisuutta.²⁸

Aikaisemmassa järjestelmässä sovellettiin oman käytön verotusta, siinä ei kuitenkaan huomioitu ajan kulumista tai kiinteistön todellista arvonalentumista, vaan oman käytön vero oli tilitettävä täysimääräisenä. Laista puuttui aikaisemmin mekanismi, jolla tehdyt vähennykset voitaisiin oikaista vastaamaan todellista vähennykseen oikeuttavaa käyttöä ja sen muutoksia.²⁹

Saastumisaikasäännös ei ottanut ollenkaan huomioon sitä mahdollisuutta että tilanne voi olla myös toisinpäin eli vähennykseen oikeuttava käyttö voi kasvaa. Direktiivissä kuitenkin mainitaan molemmat vaihtoehdot eli mikäli vähennys on suurempi tai pienempi. Arvonlisäverodirektiivissä myös puhutaan siitä että verovelvollisen tulee saada vähennyksenä se määrä johon hän on oikeutettu. Esimerkiksi jos kiinteistö on vähennykseen oikeuttavassa käytössä neljä vuotta perusparannuksen jälkeen ja tämän jälkeen siirtyy yksityiskäyttöön, menetetään vähennykset perusparannuksen osalta kokonaan. Tämä ei ole täysin linjassa sen kanssa että verovelvollinen on oikeutettu saamaan hänelle kuuluvat vähen-

²⁸ Holkeri-Kauppi – Salomaa 2007, s. 50.

²⁹ Karjalainen – Salomaa 2007, s. 33.

nykset. Neljän vuoden osalta tulisi kuitenkin saada vähennystä, sillä kiinteistö on ollut liiketoiminnan käytössä sen ajan. Tätä arvonalisäverolaissa ei otettu aikaisemmin lainkaan huomioon.

Aiemmin arvonalisäverolaissa edellytettiin, että tavaraa käytetään välittömästi verollisiin liiketoimiin. Myös tämä todettiin EY:n tuomioistuimessa direktiivin vastaiseksi. EY:n tuomioistuimen ratkaisun tiivistelmässä todetaan asiasta seuraavaa. Oikaisumekanismin soveltaminen riippuu siitä, onko vähennysoikeus syntynyt kuudennen arvonalisäverodirektiivin 17 artiklan mukaisesti. Sen perusteella, mihin investointitavaraa on käytetty tai aiottu käyttää, määritellään ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus ja mahdollisten oikaisujen laajuus seuraavien kausien aikana, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen. Näin ollen se, että tavaraa käytetään välittömästi verollisiin liiketoimiin, ei sellaisenaan ole edellytys vähennysten oikaisujärjestelmän soveltamiselle.

Euroopan yhteisöjen tuomioistuin päätöksen perusteella arvonalisäverolakia jouduttiin muuttamaan yhdenmukaiseksi arvonalisäverodirektiivin kanssa. Arvonalisäverodirektiivin 20 artiklassa ei ole yksityiskohtaisesti selvitetty miten kiinteistöinvestointien vähennysoikeus tulee toteuttaa. Tämä on jätetty jäsenvaltioiden päätettäväksi. Tärkeää on kuitenkin että artiklassa esitetyt kohdat on huomioitu jäsenvaltion säännöksissä.

Korkein hallinto-oikeus antoi asiasta päätöksen (2006:65), joka vaikutti merkittävästi kiinteistöinvestointien arvonalisäverovähennyksiin ja tehtyjen vähennysten palautuksiin. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu perustuu EY:n tuomioistuimen ennakkoratkaisuun (C-184/04).³⁰

KHO 2006:65

Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-184/04 antaman tuomion perusteella kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi hakeutuneella oli arvonalisäverolain säännösten estämättä oikeus vähentää ennen hakemuksen

³⁰ Holkeri-Kauppila – Salomaa 2007, s. 49.

tekemistä hankkimiinsa uudisrakentamis- ja perusparannusinvestointeihin sisältyneet arvonlisäverot Euroopan yhteisöjen neuvoston kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) 20 artiklan mukaisesti, vaikka verovelvolliseksi hakeutuminen ei ollut tapahtunut arvonlisäverolain 106 §:ssä tarkoitetulla tavalla kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöjen käyttöönotosta. Palautushakemukset tilikausilta 1.1.-31.12.1996, 1.1.-31.12.1997, 1.1.-31.12.1998 ja 1.1.-31.12.1999.

Päätöksessä todetaan että silloisesta arvonlisäverolaista puuttuivat investointitavaroiden vähennyksen tarkistamista koskevat säännökset verovelvollisen eduksi ja tämän vuoksi tilanteeseen sovelletaan suoraan direktiivin säännöksiä.³¹ EY:n tuomioistuimen ja KHO:n ratkaisut ottavat suoraan kantaa AVL 106 §:n soveltamiseen sekä arvonlisävähennysten oikaisumenettelyyn. Tapauksessa uudisrakennus- ja perusparannusinvestointeja suorittanut verovelvollinen ei ollut hakeutunut verovelvolliseksi silloisen arvonlisäverolain mukaisessa kuuden kuukauden määräajassa. Tämän vuoksi rekisteröintiä ei tehty takautuvasti ja kiinteistön omistajalla ei ollut oikeutta vähentää kiinteistöinvestointiin sisältyneitä arvonlisäveroja. KHO:n ratkaisussa kuitenkin todettiin että verovelvollisella oli oikeus vähentää tekemiensä perusparannus- ja uudisrakentamiseen sisältyvät arvonlisäverot suoraan arvonlisäverodirektiivin perusteella, vaikka hakeutuminen ei ollut tapahtunut kuuden kuukauden määräajassa.³²

Arvonlisäverolain säännökset olivat ristiriidassa direktiivin kanssa seuraavilta osin. Arvonlisäverolaissa ei ollut vähennysmahdollisuutta silloin kun muuhun liikekäyttöön, joka ei ollut kuitenkaan vähennykseen oikeuttavaa käyttöä hankittu tai rakennuttu kiinteistö otettiin tarkistusajan aikana vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Kaikki arvonlisäverot jouduttiin palauttamaan mikäli vähennykseen oikeuttava käyttö päättyi viiden vuoden aikana. Arvonlisäverolaista puuttui mekanismi, jonka avulla vähennystä voidaan joka vuosi oikaista vastaamaan todellista vähennykseen oikeuttavaa käyttöä.³³ Nämä ristiriidat direktiivin kanssa on pyritty oikaisemaan muuttamalla arvonlisäverolakia direktiivin tarkoitusten mukaiseksi. Muutoksen jälkeen verovelvollisella on oikeus tehdä lisävähennys

³¹ Jukkola ym. 2008, s. 286.

³² Holkeri-Kauppara – Salomaa 2007, s. 50.

³³ Juanto – Saukko 2012, s. 203.

tilanteessa, jossa vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaa. Toinen tärkeä muutos oli, että vähennykseen oikeuttavan käytön päättyessä verovelvollinen, ei joudu palauttamaan koko investoinnista alunperin tekemäänsä vähennystä vaan vain tarkistuskauteen suhteutetun osuuden.³⁴

2.2 Voimaantulosäännökset

Kiinteistöjä koskevat arvonlisäverolain muutokset tulevat voimaan 1.1.2008 ja niitä sovelletaan pääsääntöisesti lain voimaantulopäivänä tai sen jälkeen tapahtuviin kiinteistöjen käyttötarkoituksen muutoksiin ja luovutuksiin.³⁵ Silloin kun kiinteistön perusparannus tai uudisrakentaminen on valmistunut vasta 1.1. 2008 tai sen jälkeen, sovelletaan uusia säännöksiä kaikilta osin, eikä voimaantulosäännösten osalta pitäisi olla epäselvyyttä.

Kiinteistöinvestointien vähennysten tarkistamista koskevia säännöksiä ei sovelleta, jos kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut ennen vuotta 2004. Tuota ajankohtaa aikaisemmin valmistuneisiin kiinteistöihin voidaan kuitenkin soveltaa suoraan arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan mukaista tuotantotavaroiden oikaisumenettelyä.³⁶ Tällaiset kiinteistöt voidaan myydä tai ottaa vähennyskeltottomaan käyttöön ilman veroseuraamuksia. Jos rakentamispalvelu on valmistunut vuonna 2004 tai sen jälkeen mutta ennen 1.1.2008, uusia säännöksiä sovelletaan lain voimaantulon jälkeiseen tarkistuskauden osaan. Aika tarkistuskautta ja veron perustetta laskettaessa on kuitenkin vain viisi vuotta.³⁷

Kiinteistön oman käytön verotusta koskevaa muutettua AVL 33 §:ää ja ennen tarkistuskauden alkamista tehtäviä kiinteistön käyttötarkoituksen muutoksia koskevaa AVL 121 b §:ää sovelletaan, jos kiinteistö luovutetaan tai sen käyttö-

³⁴ Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 153.

³⁵ Verohallituksen ohje 2007b, luku 13.

³⁶ Kallio ym. 2011, s. 155.

³⁷ Verohallitus 2007b, luku 13.

tarkoitus muuttuu 1.1.2008 tai sen jälkeen.³⁸ Voimaantuloon liittyvät ongelma-tilanteet ovat jo historiaa, koska vuonna 2007 alkanut viiden vuoden tarkistuskausi on päättynyt 2012. Tilanteita, joihin sovelletaan muuta kuin 10-vuoden tarkistuskautta ei enää ole. Tämän vuoksi asiaan ei ole myöskään tarpeellista perehtyä tässä tutkielmassa tarkemmin. Verohallituksen ohjeessa Kiinteistöinvestointien arvonnisäverotus on käsitelty laajasti voimaantuloon liittyvät ongelmat ja siellä on myös kattavia esimerkkejä asiasta.

2.3 Käsitteet

2.3.1 Tarkistusmenettelyn piiriin kuuluvat kiinteistöinvestoinnit

Ennen kuin voidaan soveltaa tarkistamissäännöksiä, täytyy selvittää kuuluuko verovelvollisen tekemä kiinteistöinvestointi tarkistusmenettelyn soveltamisalaan ja jos kuuluu, miten suuren alkuperäisen vähennyksen verovelvollinen voi tehdä.

Kiinteistöihin liittyvä 10 vuoden tarkistuskausi ja arvonnisäverolain tarkistusmenettely säännökset koskevat vain kiinteistöinvestointeja eli perusparannus- ja uudisrakentamistyötä.³⁹ On tärkeää määritellä nämä edellä mainitut keskeiset käsitteet, jotta voidaan selvittää, milloin sovelletaan 10 vuoden tarkistuskautta. Keskeistä on nimenomaan rajanveto vuosikorjauksen ja perusparannuksen välillä. Sillä vuosikorjauskuluja, ei vähennetä tarkistusmenettelyn kautta. Toinen tärkeä tarkistusmenettelyn soveltamisen edellytys on, että kiinteistöinvestointi on suoritettu liiketoimintaa varten, merkitystä ei ole sillä onko kyse arvonnisäverollisesta vai verottomasta liiketoiminnasta.⁴⁰

³⁸ Verohallitus 2007b, luku 13.

³⁹ Jukkola ym. 2008, s. 284.

⁴⁰ Kallio ym. 2012, s. 649.

2.3.2 Kiinteistö

Tarkistamissäännöksiä sovelletaan vain kiinteistöön kohdistuvaan uudisrakentamis- ja perusparannustyöhön, joten ensin tulee määritellä kiinteistö. Kiinteistön käsite on määritelty arvonlisäverolaissa erikseen. Kiinteistöllä tarkoitetaan maa-aluetta, rakennusta ja pysyvää rakennelmaa tai niiden osaa (tai yhdistelmää) (AVL 28 §).

Arvonlisäverotuksessa kiinteistön käsite määritellään eri tavalla kuin muissa verolajeissa tai yksityisoikeudessa⁴¹. Kiinteistönmuodostumislain (554/1995, Ym 101) 2 §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan kiinteistönä rekisteriin merkittyä yksikköä. Kiinteistö on itsenäinen rekisteriyksikkö esimerkiksi tila tai tontti. Kiinteistöllä olevat rakennukset, jotka kuuluvat maapohjan omistajalle ovat kiinteistön ainesosia. Jos rakennus ei kuulu maapohjan omistajalle se on juridisesti irtainta omaisuutta, eikä kuulu kiinteistöön.⁴² Edellä oleva kiinteistön määritelmä on yleinen kiinteistön määritelmä, eikä sitä voida sellaisenaan soveltaa arvonlisäverotukseen. Tulkintatilanteissa voidaan soveltuvin osin käyttää hyväksi myös siviilioikeutta, vaikka siihen ei arvonlisäverolaissa tai sen valmisteluaineistossa ole viitattu. Muussa verotuksessa, esimerkiksi tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa, käytetyt kiinteistön määritelmät ja soveltamiskäytännöt eivät ainakaan sellaisenaan ole siirrettävissä arvonlisäverotukseen. Tämä johtuu eri verolakien erilaisista tarkoituksista ja tavoitteista.⁴³

Arvonlisäverolaissa kiinteistöinä pidettäviä maa-alueita ovat kiinteistörekisteriin merkittävät itsenäiset maanmittausyksiköt eli tilat ja tontit. Tämän lisäksi kiinteistöjä ovat myös määrä-alat ja kiinteistön määräosat. Myös tilaan kuuluvia osuuk-sia yhteisistä alueista pidetään arvonlisäverotuksessa kiinteistönä.⁴⁴

Kiinteistön tärkeä alakäsite on rakennus mutta arvonlisäverolaissa rakennusta ei ole erikseen määritelty. Vakiintuneen tulkinnan mukaan rakennuksella tarkoi-

⁴¹ Kallio ym. 2011, s. 25.

⁴² Kasso 2010, s. 6.

⁴³ Nieminen ym. 2012, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistön hallinta, Käsitteet ja määritelmät, Kiinteistö, Tulkintatilanteet.

⁴⁴ Kallio ym. 2011, s. 18.

tetaan maapohjalle kiinteästi pystytettyä ja pysyväksi tarkoitettua teollisuus-, liike-, asuin- ynnä muuta taloa. Merkitystä ei ole sillä, omistaako rakennuksen omistaja myös maapohjan tai hallitseeko hän sitä siirtokelpoisen tai muun vuokrasopimuksen nojalla taikka jollakin muulla perusteella.⁴⁵

Rakennelman tulee olla pysyvä, jotta se määritellään kiinteistöksi. Tilapäiset rakennelmat eivät siis ole kiinteistöjä. Kiinteistöä ei myöskään voi siirtää, joten esimerkiksi nosturit eivät ole kiinteistöjä. Verohallinnon ohjeessa pysyvä rakennelma on määritelty näin: Pysyviä rakennelmia ei ole tarkoitettu siirrettäviksi eikä tilapäisiksi. Niillä on usein kiinteät perustukset. Pysyviä rakennelmia ovat esimerkiksi sillat, laiturit, hiihtohissien kiinteät rakenteet, kanavat, vesiväylät, sähkö-, vesi- ja kaukolämpöverkostot sekä televerkot.⁴⁶

Teollisuus- ja liikekiinteistöjen osalta ainoastaan rakennuksen käyttöä yleisesti palvelevat koneet ja laitteet ovat osa kiinteistöä. Tällaisia yleisesti kiinteistöä palvelevia laitteita ovat esimerkiksi hissit, valaistus ja hälytysjärjestelmät.⁴⁷ Huomionarvoista on, että kiinteistöä palvelevat erityiset laitteet ja koneet katsotaan arvonalisäverolain 28 §:n mukaan irtaimistoksi. Irtaimistoa ovat esimerkiksi teollisuustoiminnassa käytettävät koneet, kauppojen kylmälaitteet ja myymälähyllyt sekä hotellien kalusteet. Nämä eivät siis ole osa kiinteistöä riippumatta siitä miten ne on kiinnitetty kiinteistöön.⁴⁸

Kiinteistön pienin yksikkö on yleensä yhtiöjärjestyksen mukainen huoneisto. Myös pienempi yksikkö esimerkiksi yksi huone voi olla arvonalisäverotuksessa kiinteistö. Tilan tulee olla selkeästi erotettavissa ja sen tulee muodostaa toiminnallinen kokonaisuus, jonka osalta voidaan selvittää kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyssä vaaditut tiedot.⁴⁹

⁴⁵ Nieminen ym. 2012, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistön hallinta, Käsitteet ja määritelmät, Rakennus.

⁴⁶ Verohallinto 2012, luku 2.1.

⁴⁷ Kallio ym. 2011, s. 21.

⁴⁸ Kallio ym. 2011, s. 21.

⁴⁹ Verohallitus 2007b, luku 2.

2.3.3 Kiinteistöinvestointi

Kiinteistöä koskevien arvonlisäverolain säännösten uudistamisen yhteydessä, arvonlisäverolakiin lisättiin uutena säännöksenä kiinteistöinvestoinnin käsite AVL 119 §.⁵⁰ Säännöksessä todetaan seuraavaa:

119 §

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää.

Kiinteistöinvestoinnin käsitteeseen liittyy siis kiinteistön käsite sekä rakentamispalvelun käsite. Kiinteistön käsite määriteltiin edellisessä luvussa. Rakentamispalvelu on toinen tärkeä kiinteistöinvestoinnin alakäsite.

Rakentamispalvelun voi siis suorittaa itse tai ostaa palvelun ulkopuoliselta. Kiinteistöinvestointi koskee myös AVL 33 §:n mukaisia tilanteita. Kiinteistö saataan luovuttaa eteenpäin ennen kuin kiinteistöinvestointi otetaan käyttöön. Näissä tilanteissa kiinteistö katsotaan otetuksi omaan käyttöön AVL 33 §:n mukaisesti ja myyjä joutuu suorittamaan oman käytön veron. Tällöin tarkistus oikeus ja -velvollisuus eivät siirry ostajalle vaan tarkistuskausi alkaa kiinteistön vastaanottamisesta ja investoinnin sisältämänä verona pidetään myyjän suorittamaa oman käytön veroa.⁵¹

Rakennuspalvelun käsite on määritelty AVL 31.3 §:ssä. Rakentamispalvelua ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä

⁵⁰ Kallio ym. 2011, s. 22.

⁵¹ Ks. esim. Äärilä ym. 2012, luku 10.6.2.4.

asennetun tavarahan luovuttaminen. Rakentamispalveluita ovat myös edellä mainittuihin töihin liittyvät suunnittelu, valvonta ja muut niihin verrattavat palvelut.⁵²

Kiinteistön korjaamisen tulee olla nimenomaan perusparannusta, muu korjaaminen katsotaan vuosikorjaukseksi, eikä se ole tarkistusmenettelyn piirissä⁵³. Tähän rajanvetoon palataan tarkemmin seuraavassa alaluvussa.

Kiinteistöinvestoinnista on kysymys vain niissä tapauksissa kun uudisrakennettu tai perusparannettu kiinteistö otetaan investoinnin tekijän käyttöön. Tämä tarkoittaa sitä, että investoija joko ottaa kiinteistön omaan käyttöön tai luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden.⁵⁴

2.3.4 Uudisrakentaminen, perusparannus ja vuosikorjaus

Uudisrakentamista tai perusparannusta ei ole määritelty arvonlisäverolaissa. Uudisrakentamisella tarkoitetaan uuden rakennuksen tai pysyvän rakennelman rakentamistyötä.⁵⁵ Uudisrakentamisen määritelmää ei ole tarpeellista sen tarkemmin käsitellä. Se on kuitenkin yleisesti ottaen hyvin selkeä. Perusparannuksen ja uudisrakentamisen raja voi olla myös häilyvä, mutta sillä rajanvedolla ei ole tarkistusmenettelyn kannalta merkitystä, koska molemmat kuuluvat, kiinteistöinvestoinnin käsitteeseen.

Silloin kun korjaustyö katsotaan perusparannukseksi, sovelletaan korjauksen arvonlisäverovähennyksiin 10-vuoden tarkistuskautta. Mikäli korjaus taas katsotaan vuosikorjaukseksi, voidaan arvonlisäverot kokonaisuudessaan vähentää verovuonna. Edellytyksenä on molemmissa vaihtoehdoissa, että kiinteistö on arvonlisäverollisen liiketoiminnan käytössä.

⁵² Verohallitus 2007b, luku 2.

⁵³ Verohallitus 2007b, luku 2.

⁵⁴ Kallio ym. 2011, s. 155.

⁵⁵ Nieminen ym. 2012, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Kiinteistöinvestointi.

On erityisen tärkeää määritellä, mitä tarkoitetaan perusparannuksella. Perusparantaminen tarkoittaa kiinteistön laatutason nostamista. Perusparannus voi liittyä rakennuksen laajennukseen, käyttötarkoituksen muuttamiseen vastamaan uusia vaatimuksia, käyttöominaisuuksien parantamiseen, materiaalien parantamiseen ja käyttöiän pidentämiseen.⁵⁶ Tällöin kiinteistö on korjauksen tai remontin jälkeen olennaisesti alkuperäistä laatutasoaan parempi. Käytännössä tämä tarkoittaa niitä muutos- tai parannustöitä, jotka on tuloverotuksessa pakko aktivoida kiinteistön hankintameno.⁵⁷

Verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden mukaisesti, voidaan perusparannustyöt määritellä kirjanpitolainsäädännön perusteella. Perusparannustyöt ovat sellaisia, jotka teettäjän on kirjanpitolainsäädännön mukaan pakko aktivoida eli joita ei voida vähentää vuosikuluina⁵⁸. KPL 5 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusajanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Pysyvät vastaavat on määritelly kirjanpitolaissa seuraavasti: Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia (KPL 3 §). Perusparannuksen tulisi siis tuottaa pidempiaikaista arvoa kiinteistölle. Tällöin laatutason nostaminen olisi nimenomaan tällainen erä, koska se kasvattaa kiinteistön arvoa ja tätä kautta tuottaa tuloa useampana tilikautena. Tällöin voisi olettaa, että myös kaikki investoinnit, jotka parantavat kiinteistön kustannustehokkuutta ovat perusparantamista. Tarkistussääntöjen soveltaminen ei kuitenkaan ole sidottu kirjanpidolliseen käsittelyyn, niin että verovelvollinen voisi virheellisesti käsitellä perusparannusmenon vuosikuluina kirjanpidossa, vaan palauttamisvelvollisuus koskee myös näitä menoja⁵⁹.

On hyvä erottaa arvonlisäverovähennykset tuloverotuksen vähennyksistä, joissa on myös merkitystä tällä samalla jaottelulla. Tuloverotuksessa perusparan-

⁵⁶ Kasso 2010, s. 267.

⁵⁷ Verohallitus 2007b, luku 2.

⁵⁸ Ks. esim. Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Kiinteistöinvestointi.

⁵⁹ Kallio ym. 2012, s. 643.

nukset on aktivoitava hankintamenoon ja ne tulevat vähennettäväksi poistoina rakennuksen vuosittaisten enimmäispoistorajojen puitteissa vuosittain tai vasta osana hankintamenoa, kun kiinteistö myydään. Vuosikorjauksen kulut voidaan puolestaan vähentää kerralla verovuonna. Tietyt suurehkot vuosikorjauskulut on tuloverotuksessa mahdollista verovelvollisen vaatimuksesta aktivoida hankintamenoon.⁶⁰ Tätä mahdollisuutta ei kuitenkaan ole arvonlisäverotuksen puolella.

Tuloverotuksessa perusparannuksella tarkoitetaan omaisuuden laajennus-, muutos-, uudistus-, sekä muita vastaavia menoja (EVL 30 §). Merkitystä on sitten korjaustoimenpiteiden laadun, laajuuden ja työn lopputuloksen perusteella. Perusparannuksessa kiinteistöä laajennetaan, muutetaan tasokkaammaksi tai hankintaan siihen jotain uutta. Perusparannusta ei kuitenkaan ole vuosikorjauksen yhteydessä vanhojen laitteiden korvaaminen nykyaikaisemmilla. Tämä on tekniikan kehittymistä, eikä samanlaisia vanhoja laitteita ole edes välttämättä saatavilla.⁶¹ Tarkistussäännökset eivät myöskään koske sellaisia suurehkoja korjausmenoja, jotka verovelvollinen on voinut aktivoida EVL 35 §:n nojalla.⁶²

Perusparannusta on esimerkiksi tilan käyttötarkoituksen muuttaminen. Korjaustyö voi olla myös molempia eli osa korjaustyöstä katsotaan perusparannukseksi ja osa vuosikorjaukseksi.⁶³ Rajanvedon perusteena ei kuitenkaan ole remontin loppusumma, sillä myös kalliit korjausurakat voivat olla vuosikorjausta. Esimerkiksi rakennuksen hissin uusiminen on vuosikorjausta, mutta mikäli rakennuksessa ei ole aiemmin ollut hissiä, kysymyksessä on perusparannus.⁶⁴ Esimerkkejä voisi listata loputtomiin. Tilanne ratkaistaan aina tapauskohtaisesti. Tiivistetysti voidaan todeta, että perusparannuksessa nostetaan laatutasoa tai parannetaan kiinteistön käytettävyyttä. Vuosikorjauksessa korjataan vioittuneet tai kuluneet kiinteistön osat uusiin.⁶⁵

⁶⁰ Jukkola ym. 2008, s. 91 ss.

⁶¹ Ks. Jukkola ym. 2008, s. 92.

⁶² Kallio ym. 2012, s. 643.

⁶³ Ks. Jukkola ym. 2008, s. 92.

⁶⁴ Verohallitus 2007b, luku 2.

⁶⁵ Ks. Kallio ym. 2011, s. 128.

Korjaustyön teettäjälle voi olla tilanteesta riippuen edullisempaa, että remontti katsotaan vuosikorjaukseksi tai päinvastoin perusparannukseksi. Silloin kun kiinteistön loppukäyttäjä on remontin tekohetkellä arvonlisäverorekisterissä ja remontoitua tilaa käytetään kokonaisuudessaan arvonlisäverollisessa toiminnassa, on kannattavampaa saada remontti vuosikorjauksen piiriin, jolloin vähennyksiä ei voida enää myöhemmin menettää vaikka käyttötarkoitus muuttuisikin. Mikäli taas kiinteistö on vain osittain tai ei lainkaan arvonlisäverollisen toiminnan käytössä, olisi kannattavampaa saada remontti perusparannuksen piiriin, jolloin säilyisi mahdollisuus saada myöhemmin lisävähennyksiä, mikäli arvonlisäverollisen käytön osuus kasvaa. Silloin kun kiinteistön ensimmäinen käyttötarkoitus on ollut vähennykseen oikeuttamaton, kiinteistöinvestointi on pitänyt tehdä liiketoiminnan käyttöön⁶⁶. Yksityiskäyttöön otetusta kiinteistöstä ei voida tehdä enää jälkikäteen vähennyksiä.

2.3.5 Liiketoiminta ja vähennykseen oikeuttava käyttö

Liiketoiminnan määritelmällä on merkitystä tarkistusmenettelyn kannalta, koska tarkistusmenettely koskee vain niitä kiinteistöjä, jotka ovat liiketoiminnan käytössä⁶⁷. Arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä (AVL 1 §).

Arvonlisäverolaissa ei erityisesti määritellä ”liiketoiminnan muodossa” käsitettä. Käytännössä sitä tulkitaan hyvin laajasti. Myynti tapahtuu kilpailuolosuhteissa yleisillä markkinoilla myytävien tavaroiden ja palveluiden kanssa. Tällainen toiminta on pääsääntöisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa. Toiminnalla tulee myös olla ansaintatarkoitus eli voiton tai muun taloudellisen hyödyn tavoittelu.⁶⁸

Tähän on säädetty arvonlisäverolaissa tiettyjä poikkeuksia. Esimerkiksi uskonnollisten yhdyskuntien tai puhtaiden holding-yhtiöiden ei katsota harjoittavan

⁶⁶ Joki-Korpela ym. 2012, s. 222.

⁶⁷ Joki-Korpela ym. 2012, s. 122.

⁶⁸ Joki-Korpela ym. 2012, s. 14.

arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa. Tällöin niiden teettämät kiinteistöinvestoinnit, eivät kuulu tarkistusmenettelyn piiriin.⁶⁹ Liiketoiminnan määritelmä on hyvin laaja ja monimutkainen käsite, johon ei tässä tutkielmassa ole tarkoituksenmukaista syventyä tarkemmin.

Vähennysoikeutta koskevat säännökset sisältyvät AVL 10 lukuun. Luvun perussäännöksessä, AVL 102 §:ssä, on lueteltu ne verollista liiketoimintaa varten tapahtuvat hankinnat tai muut sellaiset, joihin sisältyvän veron verovelvollinen saa vähentää.⁷⁰ Vähennykseen oikeuttava käyttö tarkoittaa yleisesti ottaen, että verovelvollinen on arvonlisäverorekisterissä ja käyttää hankkimaansa hyödykettä arvonlisäverollisessa toiminnassaan tai sellaisessa verottomassa toiminnassa, jonka osalta on AVL 130 § tai 131 §:n mukaisesti palautusoikeus. Muu käyttö on vähennykseen oikeuttamatonta esimerkiksi tilan käyttäminen sellaisessa toiminnassa, jota koskee AVL 114 §:n⁷¹ vähennysrajoitus.⁷² Vähennyskelpoisuuden rajoitusta koskevassa säännöksessä todetaan että vähennystä ei saa tehdä kiinteistöstä joka toimii esimerkiksi verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asuntona, harrastustilana tai vapaa-ajanviettopaikkana.⁷³ Monilla yrityksillä on kesämökki, jota henkilökunta saa varata lomakäyttöön. Tämä henkilökunnalla eräänlainen työsuhteeseen kuuluva lisäetu. Tällaisesta vapaa-ajan asunnosta yritys ei saa tehdä vähennystä.

⁶⁹ Kallio ym. 2011, s.156.

⁷⁰ Ks. esim. Nieminen ym. 2013, luku 15 Vähennysoikeus, Vähennysoikeuden yleiset edellytykset.

⁷¹ mm. Kiinteistön käyttö henkilökunnan asuntona, henkilökunnan liikuntatilana tai edustustilana.

⁷² Ks. Kallio ym. 2011, s. 169.

⁷³ Kasso 2010, s. 270.

3 TARKISTUSMENETTELYN SOVELTAMINEN

3.1 Tarkistuksen laskemiseen sovellettavat menetelmät

3.1.1 Tarkistettavan määrän laskenta

Tarkistettava määrä lasketaan seuraavalla yksinkertaisella kaavalla. $1/10 \times (\text{alukuperäiseen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä} - \text{tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuus koko käytöstä}) \times \text{hankintaan sisältyvä vero}$. Hankintaan sisältyvällä verolla tarkoitetaan myyjän suorittamaa veroa tai arvonlisäverolain 31 a §:n tai 32 §:n nojalla suoritettavaa veroa.

⁷⁴

Silloin kun kaavasta saadaan tuloksena positiivinen luku, se tarkoittaa että tehty vähennys pienenee ja verovelvollisen tulee palauttaa vähentämiään veroja valtiolle, mikäli taas luku on negatiivinen alunperin tehty vähennys kasvaa ja arvonlisäveroa palautetaan verovelvolliselle.⁷⁵ Vähennysten tarkastaminen verovelvollisen vahingoksi, poikkeaa aikaisemmasta oman käytön verotuksesta muun muassa siinä, että tarkistusta ei rinnasteta myyntiin. Tämä vaikuttaa tarkistamisessa sovellettavaan verokantaan, verokanta muutosten yhteydessä.⁷⁶

Alla on Verohallituksen ohjeesta poimittu esimerkki, miten vuosittain tarkistettava määrä lasketaan.

Esimerkki 1: Arvonlisäverollisen käytön osuus pienenee

Rakentamispalvelun valmistumisvuosi eli tarkistusvuosi 1

Arvonlisäverovelvollinen ostaa uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun, jonka hankintaan sisältyy arvonlisäveroa 100 000 euroa. Rakentamispalvelu valmistuu 1.12., ja kiinteistöä ryhdytään heti käyttämään 80 pro-

⁷⁴ Verohallitus 2007b, luku 5.

⁷⁵ Verohallitus 2007b, luku 5.

⁷⁶ Juanto – Saukko 2012, s. 207.

senttisesti arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa. Arvonlisäverovelvollinen saa vähentää hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa 80 000 euroa.

Ensimmäisenä tarkistusvuotena käytössä ei tapahdu muutoksia, joten tarkistusta ei tehdä 31.12.

Tarkistusvuosi 2

Toisena tarkistusvuotena kiinteistöä käytetään 1.1. alkaen 60 prosenttisesti arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus pienenee ensimmäiseen tarkistusvuoteen verrattuna 20 prosenttiyksikköä.

Tarkistettava määrä saadaan kaavalla: $1/10 \times (80 - 60) \% \times 100\,000\,€ = 2\,000\,€$

Tarkistusvuodet 3-10

Tarkistusvuosina 3-10 kiinteistöä käytetään 60 prosenttisesti arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa. Vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on näin ollen kunakin tarkistusvuonna 20 prosenttiyksikköä pienempi kuin alkuperäinen vähennykseen oikeuttavan käytön osuus. Tarkistettava määrä on kunakin tarkistusvuonna 2 000 euroa.

Tarkistusvuosina 2-10 tarkistus ilmoitetaan joulukuulta annettavassa valvontailmoituksessa pienentämällä vähennettäviä arvonlisäveroja kunakin tarkistusvuonna 2 000 eurolla.⁷⁷

Esimerkki havainnollista hyvin, miten tarkistus käytännössä lasketaan. Tarkistuksen laskeminen on hyvin mekaaninen tapahtuma ja siihen ei pitäisi liittyä suurempia tulkintaongelmia.

⁷⁷ Verohallitus 2007b, luku 5, liite 1.

3.1.2 Laskentamenetelmän valinta

Tarkistuksen laskemisesta säädetään AVL 121c ja 121d §:ssä. Kiinteistön käytön muuttuessa hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan vuosittain kultakin tarkistuskauteen kuuluvalla kalenterivuodelta. Vähennykseen oikeuttava käyttö lasketaan koko tarkistusvuoden olosuhteiden perusteella.⁷⁸

Vuosittain tarkistetaan aina 1/10 siitä osasta investoinnin hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäiseen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden toteutuneen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.⁷⁹ Tarkistusta tehtäessä otetaan huomioon koko tarkistusvuoden olosuhteet. Laskeminen voidaan tehdä päiväkohtaisesti tai kuukausikohtaisesti. Nämä vaihtoehdot saattavat olla hallinnollisesti työläitä ja tämän vuoksi on olemassa myös kolmas vaihtoehto, jossa tarkistus tehdään vertaamalla tarkistusvuoden alun ja lopun tilannetta⁸⁰. Tällainen määrittely ei saa kuitenkaan johtaa olennaisesti väärään lopputulokseen. On tulkinnallista, mitä tarkoitetaan olennaisesti väärällä lopputuloksella. Virheellisellä lopputuloksella tarkoitaneen tarkistuksen määrää ja tässä tulee huomioida vuosi- ja kuukausikohtaisesti lasketun verollisuusasteen ero sekä investointiin sisältyvän veron määrä. Suhteellisen vähäinenkin verollisuusasteen ero voi johtaa suuriin eroihin, jos alkuperäinen vähennys on huomattava. Tämän vuoksi on otettava molemmat tekijät huomioon tilanteen arvioinnissa.⁸¹

Valittua laskentamenetelmää tulee noudattaa johdonmukaisesti, eikä sitä voi vaihtaa sen mukaan mikä olisi edullisinta verovelvolliselle. Laskentamenetelmän valintaa kannattaa siis harkita tarkkaan, koska sitä ei voi myöhemmin vaihtaa. Luonnollinen valinta on aina verovelvollisella edullisin vaihtoehto, tätä voi olla kuitenkin vaikea etukäteen määritellä. On hyvä myös pohtia menetelmän valinnassa sen aiheuttamaa vaivaa. Esimerkiksi päiväkohtainen menetelmä on kaikista oikeudenmukaisin ja tarkin. Päiväkohtaista menetelmää on myös suh-

⁷⁸ Juanto – Saukko 2012, s. 206.

⁷⁹ Karjalainen – Salomaa 2007, s. 34.

⁸⁰ Tämä laskentapa on käytössä Ruotsissa, VaVm 10/2007, s. 4.

⁸¹ Kallio ym. 2011, s. 167.

teellisen helppoa soveltaa mikäli koko kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu kerralla. Päinvastainen tilanne on liikekiinteistössä, jossa voi olla satoja eri kokoisia huoneistoja ja verollisuusasteen muutoksia tapahtuu jatkuvasti vuokralaisten vaihtuessa. Tällöin päiväkohtainen menetelmä saattaa muodostua työlääksi.⁸²

Seuraavissa tilanteissa yrityksen on tehtävä kertatarkistus vuosittaisen tarkistamisen sijaan: yrityksen verovelvollisuus päättyy, yritys ottaa kiinteistön pois liikeomaisuudesta tai yritys luovuttaa kiinteistön, eikä tarkistusoikeus siirry luovuttajalle.⁸³ Kertatarkistus tilanteissa on yleensä yksinkertaisinta käyttää päiväkohtaista menetelmää. Tulkinnallista on voidaanko yksinkertaistettua kuukausikohtaista menetelmää edes soveltaa kertatarkistustilanteissa. Selvää on että sen perusteella ei voi lykätä verovelvollisuuden päättymistä ja sitä kautta veron maksamista eikä joutua suorittamaan veroa enemmän kuin mitä todellisen päättymisajankohdan mukaan tulisi suorittaa. Mainituista syistä johtuen olisi selkeintä soveltaa päiväkohtaista menetelmää aina kertatarkistustilanteissa.⁸⁴ Toisaalta Verohallituksen ohjeessa Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotuksesta todetaan että valittua laskentamenetelmää tulee noudattaa johdonmukaisesti. Voidaanko tämä tulkita niin, että mikäli on käytetty kuukausikohtaista menetelmää kertatarkistustilanteeseen asti myös kertatarkistuksen yhteydessä tulee soveltaa kuukausikohtaista menetelmää. Kertatarkistusta käsitellään tarkemmin luvussa neljä.

3.2 Tarkistuskausi ja tarkistuksen ilmoittaminen

3.2.1 Tarkistuskauden pituus

Vähennystä tarkistetaan vain tarkistuskauden ajan. Tarkistuskauden jälkeen kiinteistön voi luovuttaa tai ottaa mihin tahansa käyttöön, eikä arvonlisäveroja

⁸² Ks. Parkkola 2008, s. 140.

⁸³ Jukkola ym. 2008, s. 302.

⁸⁴ Kallio ym. 2011, s. 166.

tarvitse enää palauttaa.⁸⁵ Tarkistuskauden alkaminen tarkoittaa sitä, että arvonlisäverosta ei voi tehdä enää täyttä tai edes osittaista investointivaiheen vähennystä vaan vähentäminen tapahtuu AVL 11 luvun mukaisesti tarkistusmenettelyn kautta vuosittain. Silloin kun käyttötarkoituksessa tapahtuu muutos ennen tarkistuskauden alkamista, tehdään muutoskuukaudelta kerralla uuden tilanteen edellyttämä korjaus.⁸⁶ Vähennystä tarkistetaan vain tarkistuskauden ajan. Tarkistuskauden jälkeen kiinteistön voi luovuttaa tai ottaa mihin tahansa käyttöön, eikä arvonlisäveroja tarvitse enää palauttaa.⁸⁷ Näistä syistä johtuen, on tärkeää määritellä tarkistuskauden pituus ja mistä sen laskenta alkaa ja mihin se päättyy.

Direktiivin 187 artiklan mukaan tarkistuskauden pituus on viisi vuotta ja sitä voidaan pidentää kiinteistöinvestointien osalta enintään 20 vuodeksi.⁸⁸ Arvonlisäverodirektiivin sanamuodosta voi päätellä, että oikaisussa on määriteltävä jokin aika, jona oikaisu suuntaan tai toiseen on mahdollista.⁸⁹ Direktiivi sallii jopa 20 vuoden pituisen tarkistuskauden, mitä puoltaa kiinteistön pitkä käyttöikä ja hankintaan sisältyvän veron suuruus.⁹⁰

Vuosina 2004–2007 valmistuneiden kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely, oli muuten samanlainen, mutta tarkistuskausi oli viisi vuotta ja vuosittain tarkistettavan veron määrä 1/5. Ennen vuotta 2004 valmistuneita investointeja edellä kuvattu tarkistusmenettely ei koske. Tällaisiin investointeihin liittyvät arvonlisäverovähennykset ovat ikään kuin jo ansaittuja, eikä niitä voida enää takautuvasti muuttaa.⁹¹

Suomessa tarkistuskauden pituudeksi säädettiin 10 vuotta, joka vastaa myös monien muiden jäsenvaltioiden soveltamaa tarkistuskauden pituutta.⁹² Tätä tarkistuskauden pituutta sovelletaan 1.1.2008 ja sen jälkeen valmistuneisiin kiin-

⁸⁵ Juanto – Saukko 2012, s. 205.

⁸⁶ Kallio ym. 2011, s. 158.

⁸⁷ Juanto – Saukko 2012, s. 205.

⁸⁸ Pikkujämsä 2007, s. 138.

⁸⁹ Svensk 2012, s. 251.

⁹⁰ Juanto – Saukko 2012, s. 205.

⁹¹ Sainio 2008, s.24.

⁹² Juanto – Saukko 2012, s. 205.

teistöinvestointeihin.⁹³ Riittävän pitkää tarkistusaikaa puoltaa se, että kiinteistöjen hankintaan sisältyvä vero on yleensä aina poikkeuksellisen suuri ja se on johtanut valtiovarainministeriön mukaan useissa jäsenvaltioissa verosuunnittelu- ja veronkiertojärjestelyihin. Näin on pyritty minimoimaan vähennyskelvottomassa käytössä olevien kiinteistöjen verorasitus. Lyhyt tarkistuskausi myötävaikuttaisi todennäköisesti tällaisten järjestelyjen yleistymiseen myös Suomessa.⁹⁴

Lyhyen tarkistuskauden positiivisia puolia on puolestaan hallinnollisten kustannusten pienuus verrattuna pitempään tarkistuskauteen.⁹⁵ Lyhempää tarkistuskautta voi myös perustella, sillä että tarkistuskausi vaikuttaa myös asiakirjojen säilytysaikaan, jossa tulee ottaa huomioon 10 vuoden lisäksi myös jälkiverotusaika ja rakentamiseen kuluva aika ennen tarkistuskauden alkua. KHT yhdistyksen antamassa lausunnossa (lausuntopyyntö VM053:00/2006) todetaan että tarkistuskauden pituudeksi tulisi säätää 5 vuotta, juuri näiden perusteluiden nojalla.⁹⁶ Tarkistuskauden pituuden määrittely onkin tasapainoilua oikeudenmukaisuuden ja hallinnollisen tehokkuuden välillä.

Kymmenen vuoden määräaika lasketaan pääsääntöisesti sen kalenterivuoden alusta, jona uudisrakentaminen tai perusparantaminen on valmistunut (AVL 121 a §). Tarkistuskauden pituus on käytännössä 9-10 vuotta, koska tarkistuskautteen ei lasketa mukaan kiinteistöinvestoinnin valmistumista edeltävää kalenterivuoden osaa.⁹⁷

Pääsääntö toimii siis samoin tavoin kuin tuloverotuksen poistojärjestelmä. Tilikauden lopullakin⁹⁸ hankitusta hyödykkeestä on täysi poisto-oikeus ja vastaa-vasti se voi joutua täyden arvonnäisäverovähennyksen oikaisun kohteeksi.⁹⁹ Tämä voi tietyissä tilanteissa aiheuttaa ongelmia, varsinkin kun rakennus valmis-

⁹³ Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 160.

⁹⁴ VaVm 10/2007, s. 3.

⁹⁵ VaVm 10/2007, s. 3.

⁹⁶ KHT-yhdistys 2007, luku 3.

⁹⁷ Verohallituksen ohje 2007b, luku 3.

⁹⁸ Tätä vertausta voidaan soveltaa silloin kun tilikausi on kalenterivuosi, sillä tarkistuskauden alku on sidottu kalenterivuoteen, eikä tilikauteen kuten poistojärjestelmä.

⁹⁹ Pikkujämsä 2007, s. 138.

tuu loppuvuodesta. Sääntely johtaa siihen että verovelvollinen saa lopullisesti hyväkseen 1/10 veron kokonaismäärästä vaikka rakennus olisi vain muutaman päivän verollisessa käytössä ja vuoden vaihteen jälkeen käyttö vaihtuisi yksityiskäyttöön. Tätä ongelmaa pienentää pidempi tarkistuskausi. Muunlaiset ratkaisut kuten tarkan valmistumispäivän määrittäminen olisivat vaikeasti hallittavissa.¹⁰⁰

Toisaalta joissakin maissa tarkistusaika alkaa hyödykkeen käyttöönottopäivästä. Esimerkiksi Saksassa tarkistusaikaa ei ole sidottu kalenterivuosiin. Jos tarkistusaika alkaa esimerkiksi 1.4.2012, niin tarkistuskausi päättyy 31.3.2022. Jokaiselle vuodelle kohdistuu 10 vuoden tarkistusaikana kymmenesosa kokonaisveron määrästä. Jos vero on esim. 10 000 euroa, kohdistuu kullekin vuodelle 1000 euroa. Ensimmäiselle vuodelle kohdistettava mää on kuitenkin vain 9/12 osaa, jos tarkistusaika alkaa 1.4 eli esimerkissä 750 euroa. Viimeiselle vuodelle kohdistettava määrä on puolestaan 3/12 eli 250 euroa.¹⁰¹ Tämä osoittaa sen että käyttöönottopäivän mukainen järjestelmä ei ole täysin mahdoton ja sen avulla välttyttäisiin aiemmassa kappaleessa mainitulta ongelmalta.

AVL 121 a §:ssä todetaan että tarkistuskauden laskeminen alkaa sen vuoden alusta jona kiinteistöinvestointi on valmistunut. Tämän vuoksi on tärkeää määritellä, mikä katsotaan investoinnin valmistumishetkeksi. Ostettu rakentamispalvelu on valmistunut, kun urakka on hyväksytty esimerkiksi vastaanottotarkistuksessa. Itse suoritettun rakentamispalvelun valmistusajankohtana pidetään rakennuksen tai perusparannuksen jälkeistä käyttöajankohtaa. Tarkistuskausi ei alakulua, mikäli kiinteistö luovutetaan ennen käyttöönottoa.¹⁰²

Kiinteistöinvestoinnilla on vain yksi tarkistuskausi ja se alkaa ja päättyy samaan aikaan kaikkien siihen sisältyvien suoritteiden osalta.¹⁰³ Toisin sanoen jokaisella uudisrakentamis- ja perusparannushankkeella voi olla lähtökohtaisesti vain yksi tarkistuskausi, vaikka hanke koostuisi itse suoritetuista ja ostetuista rakenta-

¹⁰⁰ Pikkujämsä 2007, s. 139.

¹⁰¹ Ks. Svensk 2012, s. 253.

¹⁰² Verohallituksen ohje 2007b, luku 3.

¹⁰³ Kallio ym. 2011, s. 159.

mispalveluista. Toisaalta kutakin uudisrakentamis- ja perusparantamishanketta pidetään tarkistussääntöjä sovellettaessa itsenäisenä kiinteistöinvestointina. Tästä voi seurata tietyissä tilanteissa ongelmatilanteita ja joudutaan miettimään onko tämä yhtä ja samaa kiinteistöinvestointia vai onko tässä useampi kiinteistöinvestointi, joille määritetään kullekin oma tarkistuskausi. Joskus suuret kiinteistöinvestointihankkeet suoritetaan vaiheittain ja myös valmistuminen tapahtuu vaiheittain ja tällöin hankkeen eri osat tulevat käyttöön otetuksi eri aikaan. Tällöin voisi olla perusteltua määrittää vaiheittain käyttöön otetulle investointihankkeelle omat tarkistuskaudet kullekin hankeosastolle erikseen. Tällöin on erityisen tärkeää dokumentoida tarkasti kunkin hankeosan käyttöönotto.¹⁰⁴ Tätä näkökulmaa tukee myös se että kuten aiemmassa kappaleessa on todettu tarkistuskausi alkaa kiinteistön käyttöönottohetkestä tai kun rakentamispalvelu on valmistunut. Mikäli eri osat valmistuvat eri aikaan tai ne otetaan käyttöön eri aikaan on lienee perusteltua käyttää eri osien kohdalle itsenäistä tarkistuskautta. Tämä aiheuttaa kuitenkin luonnollisesti rajanveto ongelmia. Näkisin että kysymyksessä täytyy olla suhteellisen suuret erot valmistumisajankohdassa, jotta erillisiä tarkistuskausia voitaisiin soveltaa, koska samana vuonna valmistuneilla kiinteistöinvestoinneilla on kuitenkin saman pituinen tarkistuskausi, koska kulu- nutta vuoden osaa ei huomioida laskennassa.

3.2.2 Tarkistuksen ilmoittaminen ja maksaminen veroviranomaisille

Muutokset investoinnin arvonlisäverollisen käytön määrään ilmoitetaan Kausiveroilmoituksella. Tarkistaminen tehdään joulukuulta annettavalla kausiveroilmoituksella. Nämä tiedot ilmoitetaan kohdassa 307, kohdekuukauden vähennettävä vero. Jos vähennykseen oikeuttava käyttö on kalenterivuoden aikana lisääntynyt, tarkistuksen määrä ilmoitetaan vähennettävien verojen lisäyksenä. Jos taas vähennykseen oikeuttava käyttö on pienentynyt, tarkistuksen määrä ilmoitetaan vähennettävien verojen vähennyksenä. Kausiveroilmoitus tulee toimittaa verovi-

¹⁰⁴ Näin Kallio ym. 2012, s. 653.

ranomaisille ja maksaa mahdollinen vero viimeistään seuraavan vuoden 12. helmikuuta mennessä.¹⁰⁵

Uudisrakentaminen tai perusparannushanke aiheuttaa yleensä sen että vähennettävät verot ylittävät pidemmällä ajanjaksolla myynnistä suoritettava verot. Tällöin vähentämättä jäänyt vero palautetaan verotilimenettelyn kautta ja voi muodostua suurikin negatiivinen arvonlisäveron määrä. Verovelvollisen tulee pystyä antamaan objektiivinen näyttö tilojen tulevasta verollisesta käytöstä, koska on mahdollista että verovirasto kysyy lisäselvitystä verovelvollisen toiminnasta sekä investointien käyttötarkoituksesta.¹⁰⁷

3.3 Tarkistuksen kirjanpidollinen käsittely ja tositteiden säilyttäminen

3.3.1 Kirjanpidollinen käsittely

Verovelvollinen voi joutua palauttamaan arvonlisäveroa valtiolle. Mahdollisesti palautettavaksi tulevaa arvonlisäveron määrää tulee seurata tilinpäätöksessä ja sen liitetiedoissa.¹⁰⁸ Kirjanpitolautakunnan yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta ohjeistaa asiasta seuraavasti: ”Arvonlisäverolaki edellyttää vuotuista tarkistusta, minkä voidaan katsoa sallivan menettelyn, jossa vain seuraavaa tilikautta koskeva tarkistuksen määrä kirjataan velaksi. Jos tulevien tilikausien tilittävän veron määrä on olennainen, hyvän kirjanpitotavan mukaista on merkitä taseeseen muuksi velaksi myös myöhempinä tilikausina maksuun tuleva kiinteistöinvestointien tarkistukseen perustuva arvonlisävero sinä tilikautena, jolloin se on tullut ilmeiseksi.”

¹⁰⁵ Kuukausittain tai neljännesvuosittain annettavan sähköisen kausiveroilmoituksen tulee olla perillä kuukauden 12. päivänä. Paperilla annettavan ilmoituksen tulee olla perillä jo kuukauden 7. päivänä. Jos kausiveroilmoituksen antamisen määräpäivä on lauantai tai pyhäpäivä, ilmoituksen tulee olla perillä seuraavana arkipäivänä, Verohallinto: kausiveroilmoitus

¹⁰⁶ Ks. Sainio 2008, s. 24–25.

¹⁰⁷ Kallio ym. 2011, s.149.

¹⁰⁸ Joki-Korpela ym. 2012, s. 226.

Seuraavaa tilikautta koskeva tarkistusvelvoite voidaan siis kirjata velaksi ja myöhempiin tilikausiin kohdistuva tarkistusvelvoite voidaan kirjata muuksi velaksi. Ohjeessa sanotaan että olennainen tarkistusvelvoite. Tämä jättää tietysti jonkin verran tulkinnan varaa, mikä voidaan katsoa olennaiseksi tarkistusvelvoitteeksi. Ohjeessa mainitaan myös että, mikäli kiinteistön arvonmuutos on olennainen, tulee kiinteistön poistosuunnitelmaa vastaavasti muuttaa vastaamaan uutta arvostusta. Tässä tulee vastaan sama tulkintaongelma. Olennaisuustarkastelu tulee tehdä tapauskohtaisesti ja ottaa huomioon tarkistusvelvollisen taloudellisen toiminnan laajuus¹⁰⁹. Varovaisuuden periaate tulee muistaa tässä tilanteessa ja noudattaa sitä.

Jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu vähennyskelpoisesta vähennyskelvottomaan käyttöön kesken tarkistuskauden, tulee tilinpäätöksessä ottaa seuraavat asiat huomioon. Joulukuun alv-tilityksessä otetaan huomioon vuoden palautettavan veron määrä. Palautettava vero käsitellään kirjanpidossa ja alv-tilityksessä vähennettävän veron eränä. Tilinpäätökseen merkitään myöhemmin vähennettävän veron määrä taseen muihin velkoihin. Samalla oikaistaan kiinteistön tase-arvoa tarkistuksen määrällä ja tehdään tätä vastaavat muutokset poistosuunnitelmaan.¹¹⁰

Ainakin niissä tapauksissa joissa on kysymys hyvin suurista kiinteistöinvestoinneista, on hyvä noudattaa edellisessä kappaleessa mainittua kirjaustapaa. Tase-arvon oikaisusta on lisäksi mainittu ohjeessa, että jos myöhemmin tilikautena suoritettavien tai vähennettävien verojen määrää ei ole katsottava olennaiseksi kiinteistön tase- eikä markkina-arvoon nähden, ei tase-arvon oikaisu ole välttämätöntä¹¹¹.

Vastaavaa menettelyä voidaan myös soveltaa päinvastaiseen tilanteeseen eli tulevaisuudessa on oikeutettu saamaan lisävähennyksiä. Lisävähennykset kirjattaisiin muihin saataviin, myös tässä tilanteessa tulee noudattaa verovaisuus-

¹⁰⁹ Kallio ym. 2012, s. 673.

¹¹⁰ KILA 2008, kohta 5.5.

¹¹¹ KILA 2008, kohta 5.5.

den periaatetta,¹¹² mikä edellyttää muun muassa sitä, että kyseessä olevien verosaatavien peruste ei todennäköisesti muutu jäljellä olevana tarkistuskaute-
na¹¹³.

Monilla yhtiöillä on kalenterivuodesta poikkeava tilikausi. Tällöin arvonlisävero-
tarkistus tehdään tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä. Tällöin tulee ottaa huo-
mioon, että tarkistuksen aiheuttama vähennettävä tai suoritettava vero käsitel-
lään vasta seuraavan joulukuun alv-tilityksessä. Sitä ei päätetä tilinpäätösvai-
heessa tilitettävän veron tilille. Tämä erä on suositeltavaa kirjata omalle pääkir-
jatililleen.¹¹⁴

Tilinpäätöksen lisätiedoissa tulee antaa selvitys arvonlisäverotarkistuksista. Kir-
janpitovelvollinen voi laatia taseeseen vain yksinkertaisen maininnan muut ta-
loudelliset vastuut ja selvittää lyhyesti että yhtiö on velvollinen tekemään tarkis-
tuksia ja milloin on viimeinen tarkistusvuosi ja paljon on vastuun enimmäismää-
rää. Keskinäisten kiinteistöosaakeyhtiöiden kohdalla ja tilanteessa, jossa kiinteis-
töinvestointeihin liittyvät tarkistusvastuut saattavat muodostua olennaisiksi, laatii
kirjanpitovelvollinen liitetiedoissa esitetystä tarkistusvastuusta tarkemman liite-
tietojen erittelyn.¹¹⁵ Erittelystä tulee ilmetä tilikauden alussa ollut tarkistettava
määrä ja vastuun muutos tilikaudella.¹¹⁶

3.3.2 Tositteiden säilyttäminen

Tositteille on säädetty yleinen kuuden vuoden säilytysaika. Kuuden vuoden jäl-
keen kiinteistöinvestointeja koskevat laskut ja muut tositteet voidaan korvata
erillisellä selvityksellä. Selvityksen lisäksi on kuitenkin aina säilytettävä kiinteis-
töinvestointien hankintoihin sisältyvien arvonlisäverojen määräytymiseen liittyvät
urakkasopimukset, kauppakirjat ja muut vastaavat asiakirjat. Selvitys sekä muut

¹¹² Joki-Korpela ym. 2012, s. 226.

¹¹³ KILA 2008, kohta 5.5

¹¹⁴ KILA 2008, kohta 5.5.

¹¹⁵ KILA 2008, kohta 5.5.

¹¹⁶ Sainio 2008b, s. 30.

asiakirjat tulee kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan säilyttää tase-erittelyjen yhteydessä.¹¹⁷

Kiinteistöinvestointiin liittyvien tositteiden, selvitysten ja sopimusten säilytysaika on 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut AVL 209 m §. Aika kattaa kymmenen vuoden tarkistusajan sekä kolmen vuoden jälkiverotusajan.¹¹⁸ Tarkistuskausi alkaa vasta investoinnin valmistumisesta lukien. Todellisuudessa tositteiden säilytysaika voi olla pidempi, kuin 13 vuotta Koska investoinnin valmistuminen saattaa kestää useita vuosia.¹¹⁹

3.4 Tarkistusmenettelyn mukainen alkuperäinen vähennys ja käyttötarkoituksen muutostilanteet

3.4.1 Alkuperäinen vähennys

Tarkistusmenettelyn alaiseen kiinteistöinvestointiin sisältyvä arvonlisävero on verovelvolliselle vähennyskelpoinen. Hankintaan sisältyvä vero on määritetty AVL 121 d §:ssä seuraavasti.

Vuosittain tarkistettava määrä on 1/10 siitä osasta 2 momentissa tarkoitettua hankintaan sisältyvää veroa, joka vastaa alkuperäisen vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden ja tarkistusvuoden vähennykseen oikeuttavan käytön osuuden erotusta.

Hankintaan sisältyvä vero, jonka perusteella tarkistettava määrä lasketaan, on:

1) uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä ostetusta rakentamispalvelusta suoritettava vero;

¹¹⁷ Sainio 2008, s. 25.

¹¹⁸ Alanen – Vuorenalusta 2013, s. 302.

¹¹⁹ Sainio 2008, s. 25.

2) uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyneestä itse suoritetusta rakentamispalvelusta suoritettava vero tai vero, joka olisi ollut suoritettava, jos palvelu olisi suoritettu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;

3) hankitun kiinteistön osalta luovuttajan 31 §:n 1 momentin 1 kohdan tai 33 §:n nojalla suoritettava vero;

4) uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun yhteydessä asennettavaksi hankitusta, maahantuodusta, itse valmistetusta tai siirretystä tavarasta suoritettava vero taikka vero, joka olisi ollut suoritettava, jos tavara olisi valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.

Verovelvollinen saa vähentää AVL 121 d §:ssä määritellyn hankintaan sisältyvän arvonalisäveron kokonaan osittain tai ei lainkaan investoinnin tekovaiheessa. Tämä riippuu siitä, kuinka suuri osa kiinteistöstä on arvonalisäverollisen liiketoiminnan käytössä sillä hetkellä.

Verollista liiketoimintaa varten ostettuun kiinteistöinvestointiin sovelletaan yleisiä vähennysoikeutta koskevia säännöksiä. Näin ollen verovelvollinen ostaja voi vähentää liiketoimintaa varten ostamansa uudisrakennus- tai perusparannustyöhön sisältyvän arvonalisäveron. Urakka voi olla ostettu tai kysymys voi olla omaan lukuun rakentamisesta.¹²⁰ Vähennysoikeus ja vähennysten tarkistaminen koskevat vain liikeomaisuuteen luettuja kiinteistöjä, kiinteistöstä, joka on luettu yksityisomaisuuteen ei ole oikeutta tehdä vähennyksiä tai niiden tarkistuksia.¹²¹

Omaan lukuun rakentamisella tarkoitetaan tilanteita, joissa elinkeinonharjoittaja rakentaa tai rakennuttaa hallinnassaan olevalle maa-alueelle rakennuksen

¹²⁰ Ks. Äärilä ym. 2012, luku 10.4.3.

¹²¹ Verohallituksen ohje 2006, luku 4.

myyntiä varten tai myy uudisrakentamiseen liittyvän rakentamispalvelun sellaiselle asunto- tai kiinteistöosakeyhtiölle, jossa sillä on määräysvalta urakkasopimusta tehtäessä. Näissä kahdessa tapauksessa verotus ei perustu rakennustyöstä veloitettavaan hintaan, vaan rakennustyöstä rakennusliikkeelle aiheutuviin kustannuksiin. Myyjä siis suorittaa oman käytön veron vaikka rakennustyötä ei itse asiassa oteta rakennusliikkeen omaan käyttöön. Kun rakennus myydään eteenpäin, on ostajalla AVL 103.1 §:n nojalla oikeus vähentää se vero, joka myyjän on rakentamiskustannuksista suoritettava. Ostajalla on oikeus vähentää myös se vero, jonka kiinteistön myyntiä varten ostanut ja saneerannut rakennusliike suorittaa saneerauskustannuksista.¹²² Vähennys rakentamispalvelun ostosta omaan lukuun rakentajalta kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on vastaanotettu tai rakentamispalvelu valmistunut ja vastaanotettu (AVL 144 §).

Kiinteistöinvestointien sisältämä arvonnisävero on heti kokonaisuudessaan vähennyskelpoinen, jos investointi on suoritettu arvonnisäverotuksessa vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Esimerkiksi seuraavissa tilanteissa arvonnisäverot voidaan kokonaisuudessaan vähentää heti investointivaiheessa. Yritys tai yhteisö suorittaa kiinteistöinvestoinnin omaan suoraan omistukseensa, jolloin investointi palvelee rakennuttajan omaa toimintaa. Siltä osin kuin rakennuttajan toiminta on arvonnisäverolaissa tarkoitettua vähennykseen oikeuttavaa toimintaa, investointi on suoritettu vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jos kiinteistön omistaja ei käytä kiinteistöä omassa operatiivisessa toiminnassaan vaan antaa sen vuokralle, investointi on hankittu vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, jos kiinteistön omistaja on hakeutunut verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta. Hakeutumisen edellytyksenä on, että kiinteistön tai siinä olevien tilojen loppukäyttäjänä on arvonnisäverollista toimintaa harjoittava yritys tai valtio tai kunta.¹²³ Kiinteistöinvestointien sisältämät arvonnisäverot saa vähentää siltä osin kuin kiinteistö on vähennykseen oikeuttavassa käytössä.

¹²² Äärilä ym. 2012, luku 10.4.3.

¹²³ Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Vähennykset investointivaiheessa, Ensimmäinen käyttötarkoitus ratkaisee.

Kunnilla ja kuntayhtymillä on lisäksi usein oikeus hakea kiinteistöinvestointien sisältämä arvonalisävero palautuksena.¹²⁴

Kiinteistö voi olla myös osittain vähennykseen oikeuttavassa käytössä, jolloin vain osa kiinteistöinvestoinnin arvonalisäveroista voidaan vähentää. Tällainen tilanne on esimerkiksi silloin kun, kiinteistön omistaja on hakeutunut verovelvolliseksi vain osasta kiinteistöä. Kiinteistöinvestointiin sisältyvän veron vähennys-oikeus rajoittuu silloin vain niihin kiinteistön osiin, joista omistaja on hakeutunut verovelvolliseksi.¹²⁵

Silloin kun investointi on suoritettu osittain vähennyskelpoiseen käyttöön, investoinnin sisältämästä verosta vähennetään se osa, joka kohdistuu vähennyskelpoisessa käytössä olevaan tilaan. Tällöin muodostuu aina ongelmaksi se, miten jaetaan kiinteistöinvestointi vähennyskelpoiseen ja vähennyskelvottomaan osaan. Tietyissä tilanteissa investointi voidaan selvästi kohdentaa kiinteistön vähennyskelpoisessa käytössä olevaan osaan. Tällöin koko kiinteistöinvestoinnin arvonalisävero on vähennyskelpoinen. Vastaavasti vähennyskelvottomassa käytössä olevaan osaan kohdistuva vero on kokonaan vähennyskelvoton. Edellä mainituissa tilanteissa ei kohdistamisongelmaa synny. Aina tilanteet, eivät kuitenkaan ole noin yksinkertaisia. Yksi vaihtoehto kiinteistöinvestoinnin kustannusten ja sitä kautta arvonalisäverojen kohdistamiseen on Vähennysoikeuden jakaminen neliömäärien suhteessa. Tämä vaihtoehto tulee kyseeseen silloin, kun investointi palvelee koko kiinteistöä, josta osa on vähennyskelpoisessa ja osa vähennyskelvottomassa käytössä. Tällaisia investointeja ovat tyypillisesti ulkoseinä-, katto- ja putkiremontit sekä piha-alueen perusparannukset.¹²⁶

Huomattavaa on että kiinteistöinvestointia ei läheskään aina suoriteta koko kiinteistöön vaan se saatetaan suorittaa myös vain yksittäiseen huoneistoon. Tällöin tarkistusvelvollisuus ja käyttötarkoituksen muutostilanteet ei ole sidoksissa koko kiinteistön arvonalisäverovelvollisuuteen, vaan tarkistusmenettelyn sovel-

¹²⁴ Matilainen 2012, s. 70.

¹²⁵ Äärilä ym. 2012, luku 10.4.3.

¹²⁶ Ks. Äärilä ym. 2012, luku 10.4.3.

taminen määräytyy vain kyseisen huoneiston arvonlisäverollisen käytön perusteella.¹²⁷

Jos kiinteistöinvestointi on suoritettu osittain liiketoimintaa varten ja osittain muuta kuin liiketoimintaa varten ja tämä muu kuin liiketoimintakäyttö ei kuitenkaan ole yksityiskäyttöä. Muu kuin liiketoimintakäyttö oikeuttaa tarkistukseen, käyttötarkoituksen muuttuessa vähennyskelpoiseksi liiketoimintakäytöksi. Tämä ilmenee hallituksen esityksen 162/10 perusteluista, vaikka AVL 120.2 §:n sanamuoto ei näyttäisi oikeuttavan tarkistukseen.¹²⁸

Kiinteistöinvestointi on tarkistusmenettelyn piirissä vaikka se tulisi kokonaan vähennyskeltottomaan käyttöön, jos investointi tehdään liiketoimintaa varten. Tällöin säilyy mahdollisuus suorittaa tarkistuksia myöhemmässä vaiheessa, mikäli kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin vähennykseen oikeuttavaksi.

Esimerkki 2: Verotonta toimintaa harjoittava yksityinen lääkäriyhtiö rakennuttaa uudisrakennuksen toimitilakseen. Investointivaiheessa ei voida tehdä vähennystä. Yhtiöllä säilyy kuitenkin mahdollisuus tehdä tarkistuksia seuraavan 10 vuoden aikana. Tarkistuskauden aikana lääkäriyhtiö vuokraa osan toimitilastaan arvonlisäverollista toimintaa harjoittavalle yhtiölle. Lääkäriyhtiön täytyy hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi, jolloin sille syntyy tarkistusoikeus.¹²⁹

Silloin kun kiinteistö otetaan alunperin käytettäväksi muussa kuin arvonlisäverolaissa tarkoitettussa liiketoiminnassa, kiinteistöinvestoinnista ei voida tehdä vähennyksiä. Yleisimpiä tarkistusmenettelyn ulkopuolelle jääviä investointeja, ovat ne investoinnit, jotka toteutetaan yrityksen omistajan yksityiskäyttöön ja myöhemmin kiinteistö otetaan yrityksen toimintaa palvelemaan käyttöön.¹³⁰

¹²⁷ Ks. Kallio ym. 2012, s. 647.

¹²⁸ Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Tarkistuksen edellytykset.

¹²⁹ Kallio ym. 2011, s. 156.

¹³⁰ Kallio ym. 2011, s. 156–157.

Hallituksen esityksessä todetaan että kiinteistö voitaisiin katsoa ilman verovelvollisen tahdonilmaisua liikeomaisuuteen kuulumattomaksi, jos verovelvollinen käyttää kiinteistöä pidemmällä aikavälillä muussa kuin liiketoiminnassa. Hallituksen esityksessä ei kuitenkaan tarkemmin määritellä millaista aikomusta tai jatkuvuutta pysyvyydeltä edellytetään. Verottaja voi siis tietyissä tilanteissa katsoa että kiinteistö on elinkeinonharjoittajan yksityisomaisuutta, vaikka tämä olisi lukenut sen edelleen liikeomaisuudeksi.¹³¹

Rakennuslalle tuli arvonlisäveropetosten ehkäisemiseksi uudistus 1.4.2011 alkaen. Tällöin arvonlisäverolakiin lisättiin lailla 16.7.2010/686 uusi 8 c §. Säännös merkitsee pakollisen käännetyn verovelvollisuuden käyttöön ottamista rakentamispalveluiden myynnissä silloin kun palvelun ostaja on myös sellainen elinkeinonharjoittaja, joka myy muutoin kuin satunnaisesti itse rakentamispalvelua.¹³² Rakentamispalvelujen käännetty verovelvollisuus koskee myös tilanteita, joissa tehdään tarkistusmenettelyn piiriin kuuluva kiinteistöinvestointi ja investointi on tehty 1.4.2011 tai sen jälkeen. Käännetty verovelvollisuus rakennuslalla käytännössä tarkoittaa sitä että ostaja ilmoittaa ja suorittaa arvonlisäveron myyjän puolesta. Silloin kun kiinteistöinvestointi tehdään vähennykseen oikeutavaan tarkoitukseen, ei ostajalle synny konkreettista veronmaksuvelvoitetta vaan ainoastaan raportointivelvollisuus.¹³³ Uudistuksella on pyritty ehkäisemään harmaata taloutta sekä niitä tilanteita, joissa ostaja vähentää arvonlisäveron, mitä myyjä ei ole tilittänyt valtiolle.

Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä sovelletaan myös kuntien, kuntayhtymien ja Ahvenanmaan maakunnan tekemiin investointeihin. Sen sijaan valtio ei saa AVL 116 §:n mukaan tehdä hankinnoistaan vähennystä ja tämän vuoksi AVL 120 §:n mukaista tarkistusmenettelyä ei sovelleta valtion tekemiin kiinteistöinvestointeihin.¹³⁴

¹³¹ Virtanen – Salo 2007, s. 44.

¹³² Kallio ym. 2011, s. 131.

¹³³ Joki-Korpela ym. 2012, s. 221.

¹³⁴ Ks. Kallio ym. 2012, s. 650.

Silloin kun kiinteistön omistaja ostaa investoinnin ulkopuoliselta urakkana, vähennys tehdään siltä kuukaudelta, jonka aikana ostaja on maksanut rakennustyöstä ennakkomaksuja. Aina ei makseta ennakkomaksuja. Tällöin vähennysoikeus on siltä kuukaudelta, jonka aikana rakennustyö on vastaanotettu. Tilikauden aikana vähennys saadaan tehdä myös siltä kuukaudelta, jonka aikana rakennustyöstä on sen vastaanottamisen jälkeen veloitettu. Vastaanottamisen jälkeen vielä veloittamatta olevista urakkasumman eristä vähennys tehdään viimeistään sen tilikauden viimeiseltä kuukaudelta, jonka aikana urakka on vastaanotettu.¹³⁵

3.4.2 Takautuva kiinteistöinvestointivähennys

Kun urakka on valmistunut tai ostettu kiinteistö vastaanotettu, ei enää alkupe-
räistä vähennystä voida oikaista, muuta kuin tarkistusmenettelyn säännöksen mukaisesti. Tämä on pääsääntö, johon on kuitenkin säädetty yksi poikkeus AVL 106 §.

Tilanteissa, joissa kiinteistön omistaja ei tule käyttämään itse kiinteistöinvestointia vähennykseen oikeuttavaan käyttöön mutta vuokraa sitä arvonlisäverolliselle loppukäyttäjälle, on aiheellista hakeutua tilojen osalta vapaaehtoisesti verovelvolliseksi.¹³⁶ Investoinnin sisältämän arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää AVL 30 §:n mukaista hakeutumista verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta silloin, kun investoinnin tekijä ei itse käytä kiinteistöä vaan vuokraa sitä eteenpäin.¹³⁷ Kiinteistön käyttöönotosta alkaa kuuden kuukauden aika, jona aikana on mahdollista hakeutua verovelvolliseksi tilojen osalta ja saada näin oikeus vähentää ennen hakeutumista tehtyihin ostoihin sisältyvät arvon-

¹³⁵ Äärilä ym. 2012, luku 10.4.3.

¹³⁶ Ks. Svensk 2012, s. 253.

¹³⁷ Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Vähennykset investointivaiheessa, Kuuden kuukauden sääntö.

lisäverot kokonaisuudessaan.¹³⁸

Hakeutuminen käyttöoikeuden luovuttamisesta ei voi pääsäännön mukaan tulla voimaan takautuvasti. Kiinteistöinvestoinnin sisältämä vero on kuitenkin vähennyskelpoinen, jos hakeutuminen tapahtuu kuuden kuukauden kuluessa kiinteistöinvestoinnin käyttöönotosta (AVL 106 §). Silloin kun hakeutuminen tehdään vasta käyttöönoton alettua, hakeutuja merkitään verovelvolliseksi käyttöönoton alkamisesta ja myös käyttöoikeuden luovutuksesta perityt veloitukset eli vuokrat tai vastikkeet tulee muuttaa takautuvasti verollisiksi (AVL 173.2 §). Investoinnin täysimääräinen vähennysoikeus edellyttää, että hakeutumisen edellytykset olisivat täyttyneet jo käyttöönotosta alkaen. Jos investointi olisi ollut ennen hakeutumista esim. ei-verovelvollisen vuokralaisen käytössä, mahdollisuutta takautuaan täysimääräiseen vähennykseen ei ole.¹³⁹

Hakeutuminen kuuden kuukauden ajassa tarkoittaa siis sitä, että tulevat tarkistamiset ovat vähennysten palauttamisia. Jos hakeudutaan taas kuuden kuukauden jälkeen, on oletettava, että kiinteistö on ollut vähennyskeltottomassa käytössä valmistumisen ja hakeutumisen välisenä aikana. Tarkistukset näissä tilanteissa tarkoittavat toisin sanoen veronpalautuksia.¹⁴⁰ Asiaa havainnollistaa seuraava esimerkki.

Esimerkki 3: Jos investointi valmistuu 1.2.2012 ja tilat otetaan käyttöön 1.3.2012, loppuu hakeutumisaika 30.9.2012. Tarkistusaika alkaa 1.1.2012. Mikäli hakeutuminen tapahtuu 1.10.2012, katsotaan kiinteistön olleen vähennyskeltottomassa käytössä ajalla 1.2.-30.9.2012. Tarkistusaika alkaa kuitenkin 1.1.2012, jolloin vuodelle 2012 kohdennetaan 10 000 euroa veroa, jos veron kokonaismäärä olisi 100 000 euroa. Verovelvollinen saa vähennyksiä vuoden kolmen viimeisen kuukauden osalta. Vuoden 2012 tarkistusaika ei ole kuitenkaan 12 kuukautta, vaan 10 kuukautta, koska tilat on otettu käyttöön 1.3.2012. Ensimmäisen tarkistusvuoden veronpalautus on

¹³⁸ Ks. Svensk 2012, s. 253.

¹³⁹ Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Vähennykset investointivaiheessa, Kuuden kuukauden sääntö.

¹⁴⁰ Svensk 2012, s. 253.

$$3/10 \times 10\,000 \text{ euroa} = 3000 \text{ euroa.}^{141}$$

Takautuva vähennys mahdollistaa sen että verovelvollisella on mahdollisuus katua, jos tietämättömyyttään ei ole hakeutunut kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverovelvolliseksi ja on veloittanut verottomia vuokria. Tällöin vuokranantaja saa koko investoinnin verot vähennettyä kerralla, eikä tarvitse odottaa 10 vuoden tarkistuskauden loppuun ennen kuin saa viimeisen 1/10 osan lisävähennyksen.¹⁴²

3.4.3 Käyttötarkoituksen muuttuminen ja vähennyksen tarkistaminen

Kiinteistöinvestointien tarkistustilanteissa sovelletaan nollatoleranssia eli vähäisinkin muutos huomioidaan investointivähennyksen määrässä.¹⁴³ Kiinteistöinvestointia koskevaa arvonlisäverovähennystä tarkistetaan seuraavissa tilanteissa. Kiinteistön vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaa tai vähenee, kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden kuluessa, kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta tai verovelvollisuuden päättyessä haltuun jää kiinteistö.¹⁴⁴ Tässä luvussa tarkastellaan kahta ensimmäistä tilannetta.

Silloin kun kiinteistön loppukäyttäjä on itse teettänyt investoinnit, vaikuttaa vähennyksen määrään suoraan yhtiön toiminnassa tapahtuneet muutokset. Vähennykseen oikeuttavan toiminnan lisääntyminen oikeuttaa saman suuruiseen lisävähennykseen kiinteistöinvestoinnista, joka on toteutettu omiin tiloihin. Silloin kun investoinnin on toteuttanut vuokranantaja, riippuu vaikutus veron vähennysoikeuteen siitä, kuinka suureen osaan kiinteistöstä muutos kohdistuu. Esim. Yleisiin tiloihin tehdyt muutokset allokoidaan, jokaiselle aktiivikäytössä olevalle kiinteistön osalle.¹⁴⁵

¹⁴¹ Svensk 2012, s. 253.

¹⁴² Kallio ym. 2011, s. 162.

¹⁴³ Kallio ym. 2011, s. 163.

¹⁴⁴ Jukkola ym. 2008, s. 288.

¹⁴⁵ Kallio ym. 2011, s. 165.

Esimerkiksi jos ensimmäinen käyttötarkoitus on 100 % vähennykseen oikeuttava ja mikäli käyttötarkoitus pysyy samana vuodesta toiseen, niin joka vuosi ansaitaan 10 % vähennyksestä, jota ei tarvitse enää palauttaa valtiolle. Päinvastaisessa tilanteessa joka vuosi menetetään pysyvästi 10 % vähennyksestä.¹⁴⁶

Käyttötarkoituksen muutos ei yleensä tapahdu vuoden alussa vaan kesken kalenterivuoden. Tämä täytyy huomioida laskennassa. Tarkistusmenettelyssä on kolme vaihtoehtoista laskentatapaa kuukausikohtainen, päiväkohtainen tai vuosikohtainen. Näiden eroja on käsitelty tarkemmin luvussa 2.

Käyttötarkoitus voi myös muuttua jo rakennus aikana ennen kuin kiinteistö on valmis. Tilanteessa, jossa kiinteistöinvestointi oli alunperin tarkoitettu vähennyskeltottomaan käyttöön mutta käyttötarkoitus muuttuu rakennusaikana ennen valmistumista kokonaan tai osittain vähennyskelpoiseksi, investoinnin teettäjällä on oikeus vähentää ennen käyttötarkoituksen muuttumista suoritettuihin veloituksiin sisältyvä vero. Vähennys tehdään oikaisumenettelyllä ja kohdistetaan sille kuukaudelle, jonka aikana käyttötarkoitus on muuttunut. Vastaavasti jos investointi on alun perin tarkoitettu vähennyskelpoiseen käyttöön mutta käyttötarkoitus muuttuu ennen valmistumista vähennyskeltottomaksi, investoinnin teettäjän on maksettava takaisin ennen käyttötarkoituksen muuttumista tehdyt vähennykset. Myös tämä oikaisu kohdistetaan käyttötarkoituksen muutoskuukaudelle. Säännökset vähennysten oikaisemisesta sisältyvät AVL 121 b §:ään ja oikaisun ajallista kohdistamista koskevat säännökset AVL 146 §:än.¹⁴⁷

Keskusverolautakunnan ratkaisussa 7/2010 otettiin kantaa muun ohessa siihen, jos osa tyhjänä olevista tiloista otettaisiin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Jolloin olisi siis kyse ennen tarkistuskauden alkamista tapahtuvasta käyttötarkoituksen muutoksesta, jonka johdosta alkuperäistä vähennystä olisi oikaistava AVL 121 b §:n mukaisesti.¹⁴⁸ Ennakkoratkaisussa todettiin asian

¹⁴⁶ Näin Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Kiinteistön käyttötarkoituksen muutos, Tarkistuksen perusperiaatteet.

¹⁴⁷ Äärilä ym. 2012, luku 10.4.3.

¹⁴⁸ Kallio ym. 2012, s. 655.

osalta seuraavaa:

KVL 7/2010

A:n edustama, arvonlisäverolain 13 a §:ssä tarkoitettu verovelvollisuusryhmä sai vähentää Kiinteistö Oy B:n vuokrattavien tilojen rakentamiskustannusten sisältämän arvonlisäveron niiden vuokravastuun kohteena olevien tilojen osalta, joita käytettiin vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tilojen käyttöönottoajankohtana. Hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa verovelvollisuusryhmä sai vähentää kaikkien vuokravastuun piiriin kuuluvien tilojen rakentamiskustannusten sisältämän arvonlisäveron ennen tilojen käyttöönottoa. Jos osa tiloista niiden käyttöönottoajankohtana kuitenkin otettiin muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan toimintaan, vähennystä oli tältä osin oikaistava AVL 121 b §:n mukaisesti.

Keskinäisen kiinteistöyhtiön yhtiöjärjestys olisi hyvä laatia jo valmiiksi sellaiseksi, että verolliseksi haettua tilaa hallitseva osakas vastaa mahdollisesta palautettavasta verosta, silloin kun verovelvollisuus päättyy kyseisen huoneiston osalta. Tällöin ei synny mitään epäselvyyksiä, siitä kenen vastuulla on mahdollinen palautettava vero. Veroa saattaa joutua tilanteesta riippuen palauttamaan itse kiinteistöyhtiö tai keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas. Silloin kun osakas on itse maksanut ja vähentänyt arvonlisäveron, on osakas myös palautusvelvollinen. Silloin kun keskinäinen kiinteistöyhtiö on vähentänyt arvonlisäveron, eikä edellytykset uuden osakkaan hallitseman huoneiston osalta täyty, veloitetaan uuden huoneiston osakas maksamaan yhtiön rakennerahastoon palautettavaa veroa vastaava määrä. Tällöin kiinteistöyhtiön hankintameno lisääntyy vastaavalla määrällä. Palautusvelvoitteet tulee ilmoittaa osakkaille ja asiat tulee mainita tilinpäätöksen liitetiedoissa ja isännöitsijä todistuksessa.¹⁴⁹

Keskinäinen kiinteistö-osaakeyhtiö¹⁵⁰ voi hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta arvonlisäverovelvolliseksi ja periä osakkailtaan arvonlisäverollista

¹⁴⁹ Heiskala 2012, s. 53–54.

¹⁵⁰ Kiinteistöyhtiö voi olla keskinäinen tai ei keskinäinen. Keskinäisessä kiinteistöosaakeyhtiössä osakkeet oikeuttavat osakkeenomistajan suoraan hallitsemaan tiettyä tilaa. Osakkeenomistaja voi suoraan vuokrata hallitsemansa tilat ja tulot verotetaan suoraan osakkeenomistajalla. Keskinäinen kiinteistöyhtiö saa osakkeenomistajilta vastiketuloja, joilla katetaan kulut. Ei-keskinäinen kiinteistöyhtiö puolestaan hallitsee tiloja ja solmii vuokrasopimukset ja saa vuokratuoton ja tuoto verotetaan yhtiöllä. Ks. tarkemmin Jukkola ym. 2008, s. 38–39.

vastiketta vain jos osakkaalla on oikeus vähentää vastikkeeseen sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan. Osakkaan hallitsemisessa tiloissa harjoittaman arvonlisäverollisen toiminnan muuttuminen osittainkaan arvonlisäverottomaksi estää sen että osakkaalta ei voida periä verollisia vastikkeitä, mistä seuraa tarkistamisvelvollisuus kiinteistö-osakeyhtiölle.¹⁵¹ Käyttötarkoituksen muutostilanne voi käytännössä olla esimerkiksi että keskinäisen kiinteistö-osakeyhtiön osakkaan vuokralainen muuttuu ja uudelta vuokralaiselta ei voida enää periä arvonlisäverollista vuokraa. Tällöin kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu vähennyskelpottomaksi kiinteistöosakeyhtiön näkökulmasta.¹⁵²

Tarkistusmenettely koskee kaikkia verovelvollisia myös kuntia. Tämä tarkoittaa että myös kunnat joutuvat tarkistamaan kiinteistöinvestointien arvonlisäveroja. Asiaa kuitenkin yksinkertaistaa se että merkittävä osa kuntien omistamista kiinteistöistä on varsin pysyvästi joko vähennykseen tai palautukseen oikeuttavassa käytössä. Se lieventää kiinteistöjen vuosittaisen käytön seurantaongelmia kuntien kannalta.¹⁵³

3.4.4 Tyhjät tilat

Aina ei löydy sopivaa vuokralaista tai kaikelle tilalle ei ole yrityksellä käyttöä. Vuokralainen saattaa myös irtisanoa sopimuksen, eikä heti löydetä toista vuokralaista tilalle. Tällöin tila jää tyhjilleen. Mikäli tila oli vuokrattuna arvonlisäverollisena, ennen kuin se jäi tyhjilleen, vähennykseen oikeuttava käyttö jatkuu myös tilojen ollessa tyhjiillään, kunhan tiloja yritetään jatkuvasti vuokrata hakeutumiseen oikeuttavaan käyttöön. Jos tilat tyhjiillään olon jälkeen vuokrataan verollisena, tarkistusta ei siis ole suoritettava.¹⁵⁴

Tiloihin voi tulla vuokralainen, joka ei ole arvonlisäverorekisterissä Tällöin tilojen käyttötarkoitus muuttuu aiemmasta ja tyhjiillään olon jälkeen, tarkistus on

¹⁵¹ Kallio ym. 2012, s. 646–647.

¹⁵² Joki-Korpela ym. 2012, s. 223.

¹⁵³ VaVm 10/2007, s. 3.

¹⁵⁴ Äärilä ym. 2012, luku 10.5.4.

suoritettava. Jos aiempi käyttö oli vähennykseen oikeuttava, tilat katsotaan otetuksi vähennyskelvottomaan käyttöön siitä alkaen, kun käy ilmeiseksi, että seuraava käyttö on vähennyskelvoton.¹⁵⁵ Arvonlisäverollisena vuokrattuun tilaan kohdistuvista hankinnoista on vähennysoikeus ilman aikarajaa aina siihen asti kunnes on katsottava ilmeiseksi, että tuleva käyttö ei oikeuta vähennykseen (KHO 19.2.1999 T 286).¹⁵⁶

Vastaavasti jos aiempi käyttö oli vähennyskelvoton ja tiloihin tulee arvonlisäverorekisterissä oleva yritys, tilat katsotaan otetuksi vähennyskelvottomaan käyttöön siitä alkaen, kun esimerkiksi esisopimuksen johdosta käy ilmeiseksi, että tilat tullaan vuokraamaan verollisena.¹⁵⁷

Tilat voivat olla myös tyhjillään ennen valmistumisen tai ennen perusparannuksen jälkeistä ensimmäistä käyttöä. Jos ensimmäinen käyttö on vähennykseen oikeuttava, tilojen ei katsottane esim. vähennysten tarkistamissäännöksiä sovellettaessa olleen vähennyskelvottomassa käytössä.¹⁵⁸

¹⁵⁵ Äärilä ym. 2012, luku 10.5.4.

¹⁵⁶ Heiskala 2012, s. 55.

¹⁵⁷ Äärilä ym. 2012, luku 10.5.4.

¹⁵⁸ Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistön hallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Kiinteistön käyttötarkoituksen muutos, Tyhjät tilat.

4 TARKISTUSOIKEUDEN JA -VELVOLLISUUDEN SIIRTYMINEN

4.1 Yleistä tarkistusoikeuden ja velvollisuuden siirtymisestä

Arvonlisäverodirektiivin mukaan ostajalla ei ole oikeutta vähentää sitä veroa, jonka kiinteistön myyjä suorittaa tarkistamisen yhteydessä. Direktiiviin sisältyvät säännökset kahdesta menettelystä, joilla voidaan estää tästä aiheutuva veron kertaantuminen. Jäsenvaltio voi ensinnäkin antaa myyjälle oikeuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön luovutuksesta, jolloin ostaja voi vähentää luovutuksesta suoritettavan veron. Toinen tapa estää veron kertaantumista on olla vaatimatta tarkistamista tilanteissa, joissa ostaja käyttää kiinteistöä yksinomaan vähennykseen oikeuttavissa liiketoimissa. Edellä kuvatut menettelyt eivät toimi tyydyttävästi Suomen olosuhteissa.¹⁵⁹

Tarkistusmenettelyn siirtyminen luovutuksensaajalle on eräänlainen poikkeusmenettely. Se perustuu arvonlisäverodirektiivin 189 artiklaan, joka antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden tehdä hallinnollisia yksinkertaistuksia ja samalla toteuttaa toimenpiteitä sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perustetonta hyötyä. Sama siirtomenettely on käytössä myös Ruotsissa ja Tanskassa ja siellä se on todettu toimivaksi käytännöksi. Tämän on yksi syy siihen, että sama menettely on otettu käyttöön myös Suomessa. Siirtomenettely tarkoittaa käytännössä sitä, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyy ostajalle tiettyjen edellytysten täytyessä, kun luovutetaan sellainen kiinteistö, jossa on tarkistuskauti kesken.¹⁶⁰

AVL 27 §:n mukaisesti kiinteistön luovutus on pääsääntöisesti arvonlisäverosta vapaa. Tarkistusmenettelyn siirtymisen yhteydessä voi kuitenkin käytännössä

¹⁵⁹ Ks. HE 44/2007, luku 2.6.

¹⁶⁰ Ks. HE 44/2007, luku 2.6.

siirtyä joko piilevää arvonlisäverovelkaa tai arvonlisäverosaatavaa. Tämä asia on hyvä sekä ostajan että myyjän ymmärtää kaupantekotilanteessa.¹⁶¹

Tässä luvussa käsitellään tilanteita, joissa kiinteistö myydään ennen tarkistuskauden loppua. Kiinteistöinvestointien tarkistuskausi on 10 vuotta. Tämä on pitkä aika, minkä vuoksi kiinteistö monesti luovutetaan eteenpäin ennen tarkistuskauden loppumista. Tällöin tulee ajankohtaiseksi arvioida, siirtyykö tarkistusoi-
keus ja -velvollisuus luovutuksensaajalle vai tapahtuuko kertatarkistus. Kerta-
tarkistuksessa tarkistuskauden jäljellä olevien vuosien arvonlisäverot tulevat
kerralla maksuun. Pääsääntöisesti tarkistusoikeus ja velvollisuus siirtyvät luovu-
tuksensaajalle¹⁶².

Luovutuksensaajan tarkistuskausi lasketaan pääsääntöisesti rakentamispalve-
lun valmistumisesta ja tarkistettavaa määrää laskettaessa vertailukohtana olisi
luovuttajan tämän ajankohdan mukainen vähennysoikeus.¹⁶³ Tarkistuskausi ei
siis ala alusta vaan luovutuksensaaja jatkaa tarkistuskautta siitä, mihin luovutta-
ja jäi. Tarkistaminen tapahtuu kuitenkin aina ostajan oman liiketoiminnan perus-
teella.

AVL 120 § sisältää tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymistä koskevan
kohdan. Säännöksessä todetaan luovutustilanteista seuraavaa: ”Kiinteistöinves-
tointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä tarkistetaan, kun: kiin-
teistö luovutetaan, jos kiinteistöinvestointi on suoritettu kokonaan tai osittain
vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen, ja 121 e–121 g §:ssä ei toisin sää-
detä.”

AVL 121 f §:n mukaisesti kiinteistön vuokra- tai muun käyttöoikeuden haltijaan
sovelletaan samoja tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtosäännöksiä kuin
kiinteistön omistajaan. Siinä on kuitenkin joitain poikkeuksia verrattuna tilantee-

¹⁶¹ Näin Kallio ym. 2012, s. 667. Piilevästä arvonlisäverosta tarkemmin tämän tutkielman luvus-
sa 4.7.

¹⁶² Kallio ym. 2011, s. 185.

¹⁶³ Ks. HE 44/2007, luku 2.4.

seen, jossa omistaja luovuttaa kiinteistön. Vuokrasuhteen päättyessä tarkistus- oikeus- ja velvollisuus siirtyy vuokranantajalle AVL 121 e §:ssä säädettyjen edellytysten mukaisesti. Tässä on kuitenkin vielä lisäehto, joka velvoittaa vuokranantajan suorittamaan vuokralaiselle korvauksen tehdystä perusparannuksesta. Jos korvausta ei suoriteta eivät tarkistusoikeus ja -velvollisuus myöskään siirry. Tällöin vuokralainen ei kuitenkaan ole velvollinen suorittamaan tarkistusta vaan vähennykset jäävät hänelle.¹⁶⁴

4.2 Tarkistusoikeus siirtyy luovutuksensaajalle

4.2.1 Siirtymisen edellytykset

Tarkistusoikeus siirtyy luovutuksensaajalle eli ostajalle, mikäli AVL 121 e §:n edellytykset täyttyvät. Arvonlisäverolain 121 e §:ssä on säädetty seuraavat kolme edellytystä tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymiselle.

121 e §

Kiinteistönluovutuksissa luovuttajan oikeus ja velvollisuus tarkistaa kiinteistöinvestointia koskevan hankintaan sisältyvän veron vähennystä siirtyvät luovutuksensaajalle, jos:

- 1) luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt;
- 2) luovutuksensaaja hankkii kiinteistön liiketoimintaa varten taikka luovutuksensaaja on kunta tai valtio; ja
- 3) luovuttaja ja luovutuksensaaja eivät luovutuksen yhteydessä sovi siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen.

¹⁶⁴ Ks. Kallio ym. 2012, s. 664.

Ensimmäinen edellytys on, että luovuttaja on elinkeinonharjoittaja tai kunta. Luovuttajan tulee olla hankkinut kiinteistö liiketoiminnan tarkoitukseen ja olla tehnyt siihen kiinteistöinvestoinnin, jonka perusteella tarkistusvelvollisuus on syntynyt. Toinen mahdollisuus on, että kiinteistön hankinnan yhteydessä tarkistusmenettelyn siirtymisen edellytykset ovat täyttyneet ja myyjälle on siirtynyt tarkistusoikeus ja -velvollisuus. Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto ei voi koskea yksityisiä kuluttajia. Ensimmäinen edellytys sulkee heidät pois. Tässä kohtaa on kuitenkin hyvä huomata, että elinkeinonharjoittajan käsite sisältää kaikki, jotka AVL 1.1 §:ssä tarkoitetulla tavalla harjoittavat liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palveluiden myyntiä. Tällöin säännökseen piiriin sisältyy myös yksityishenkilöt, jotka ovat teettäneet kiinteistöinvestoinnin liiketoiminnan muodossa kiinteistöön, jonka käyttöoikeutta he ovat vuokranneet tai muutoin vastiketta vastaan luovuttaneet.¹⁶⁵

Toinen edellytys koskee luovutuksensaajaa. Luovutuksensaajan tulee hankkia kiinteistö liiketoimintaa varten tai luovutuksensaajan tulee olla valtio tai kunta. Esimerkiksi yksityisomaisuudeksi hankittu kiinteistö ei oikeuta siirtoon. Yksityisten henkilöiden kohdalla edellytyksenä on kiinteistön hankkiminen omistajan liiketoimintaa varten.¹⁶⁶ Liiketoimintaan hankkimiseksi katsotaan myös se, että ostaja hankkii kiinteistön luovuttaakseen sen edelleen¹⁶⁷.

Luovutuksensaaja koskevan vaatimuksen katsotaan täyttyvän myös niissä tilanteissa, kun yksityishenkilö hankkii kiinteistön arvonlisäverollista vuokrausta varten. Luovutuksensaajaa koskevan edellytyksen osalta tulee huomata, että pelkkä arvonlisäverorekisteriin merkitseminen ei riitä näytöksi edellytyksen täyttymisestä. Sehän ei lainsanomueodon mukaan edes ole edellytys tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymiselle. Arvonlisäverollista toimintaa harjoittava yritys voi hankkia kiinteistön johonkin muuhun käyttöön kuin liiketoiminnan käyttöön. Sen

¹⁶⁵ Ks. Kallio ym. 2011, s. 188.

¹⁶⁶ Ks. Kallio ym. 2011, ss. 188.

¹⁶⁷ Ks. tarkemmin HE 44/2007, Yksityiskohtaiset perustelut, 11 luku – Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistaminen, Tarkistusoikeuden ja velvollisuuden siirto.

takia on aina pyydettävä ostajalta selvitys, josta käy ilmi, mihin käyttöön kiinteistö tulee.¹⁶⁸

Valtion ja kunnan ollessa luovutuksensaaja, ei ole merkitystä otetaanko kiinteistö liiketoiminnan käyttöön. Tarkistusoikeus- ja velvollisuus voivat siirtyä valtiolle ja kunnalle vaikka kiinteistöä käytettäisiin muuhunkin kuin liiketoiminnan käyttöön.¹⁶⁹ Tämä tulee ilmi lain sanamuodostakin.

Silloin kun nämä kaksi ensimmäistä edellytystä täyttyvät tarkistusoikeus ja velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle. Vaikka molemmat edellytykset täytyisivätkin, siirtoa ei ole pakko tehdä. Ostaja ja myyjä voivat myös sopia keskenään siitä että tarkistusoikeus ja –velvollisuus eivät siirry ja myyjä suorittaa kertatarkistuksen. Tällöin kiinteistöstä tehdyt vähennykset menetetään lopullisesti, joten tämä menettelytapa on harvoissa tilanteissa järkevää¹⁷⁰. Ostajan olosuhteet voivat muuttua ja kiinteistö tulee vähennykseen oikeuttavaan käyttöön, joten mahdollisuus kertatarkistuksen oikaisuun kannattaa säilyttää.

Sopimus siitä, että tarkistusoikeus ja –velvollisuus eivät siirry luovutuksensaajalle on tehtävä luovutuksen yhteydessä¹⁷¹. Mikäli tällaista nimenomaista sopimista asiasta ei tehdä ja 121 e §:n edellytykset täyttyvät, siirtyy tarkistusoikeus ja -velvollisuus automaattisesti luovutuksensaajalle.¹⁷²

4.2.2 Siirtymisen vaikutukset

Tärkein vaikutus on, että luovuttajan ei tarvitse pääsääntöisesti suorittaa kertatarkistusta luovutuksen johdosta. Luovuttajan tulee antaa ostajalle selvitys kiinteistöinvestointia koskevista tiedoista. Tästä on säädetty AVL 209 k §:ssä. Sel-

¹⁶⁸ Ks. Kallio ym. 2011, ss. 188.

¹⁶⁹ Ks. Kallio ym. 2012, s. 663.

¹⁷⁰ Kallio ym. 2011 s. 193.

¹⁷¹ HE 44/2007 Yksityiskohtaiset perustelut, 11 luku – Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistaminen, Tarkistusoikeuden ja velvollisuuden siirto.

¹⁷¹ Ks. Kallio ym. 2011, ss. 188.

¹⁷² Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 193.

vityksen perusteella ostaja voi huomioida kiinteistöinvestointiin sisältyvän arvonlisäveron omassa laskennassaan.¹⁷³

Hallinta-aika määrittää, missä suhteissa tarkistus tehdään muutosvuonna. Myyjä tekee tarkistukset siihen asti kun kiinteistö on hänen hallinnassaan. Lain esitöissä on todettu, että omistusoikeuden siirtymisellä ei ole tarkistusten tekemisen kannalta merkitystä vaan nimenomaan hallintaoikeudella.

4.3 Selityksenantovelvollisuus ja vastuukysymykset luovutus-tilanteissa

4.3.1 Myyjän antama selvitys

Molempien osapuolten tulee antaa selvitys tarkistusmenettelyn siirtyessä ostajalle. Myyjän tulee antaa selvitys tekemistään kiinteistöinvestoinneista ja ostajan tulee puolestaan antaa selvitys kiinteistön tulemisesta liiketoiminnan käyttöön.

Myyjällä on velvollisuus antaa AVL 209 k §:n mukaisesti selvitys sellaisten kiinteistöinvestointien määrästä, joiden tarkistuskausi on kesken luovutuksen tapahtuessa. Selvityksen sisältö on määritelty AVL 209 l §:ssä.¹⁷⁴

209 l §

- 1) selvityksen antamispäivä;
- 2) luovuttajan ja luovutuksensaajan nimi, osoite sekä yritys- ja yhteisötunnus;
- 3) luovutuksen ajankohta;
- 4) luovutuksen luonne;

¹⁷³ Ks. Kallio ym. 2012, s. 668.

¹⁷⁴ Ks. Jukkola ym. 2008, s. 293.

- 5) 121 a §:n 2 momentissa tarkoitettu rakentamispalvelun valmistumisajan-kohta tai kiinteistön vastaanottoajankohta;
- 6) 121 d §:n 2 momentissa tarkoitettu kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 7) se osa 6 kohdassa tarkoitetusta verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai kiinteistön vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys tai joka olisi ollut suoritettava, jos rakentamispalvelu olisi suoritettu taikka tavara valmistettu tai siirretty muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön;
- 8) liikeomaisuudesta poistettua kiinteistöä koskeva hankintaan sisältyvä vero;
- 9) selvitys siitä, onko luovuttaja tai aikaisempi luovuttaja suorittanut vero-velvollisuuden päättyessä 121 c §:n 2 momentissa tai kiinteistön luovutuksen yhteydessä 121 h §:n 3 momentissa tarkoitetun tarkistuksen, jota ei ole oikaistu;
- 10) muut Verohallinnon määräämät seikat, jotka ovat tarpeen luovuttajan tai luovutuksensaajan tarkistusoikeuden tai velvollisuuden määrittämiseksi.

Myyjällä on siis velvollisuus antaa yksityiskohtainen selvitys tekemistään kiinteistöinvestoinneista ostajalle. Luovutuksensaajan kannalta on tärkeää, että selvitys on riittävän yksityiskohtainen. Ostaja jatkaa siitä mihin myyjä jäi eli samasta ajankohdasta ja samoilla ehdoilla. Tällöin on tärkeää että ostajalla on kohteittain selvillä kaikki tarkistusoikeuteen ja –velvollisuuteensa vaikuttavat tiedot.¹⁷⁵

Myyjän tulee antaa myös hallussaan olevat aikaisemman haltijan tekemät selvitykset, jos niissä on luovutuksensaajan kannalta merkityksellistä tietoa. Toisin

¹⁷⁵ Ks. Jukkola ym. 2008, s. 294.

sanoen luovuttajan tulee antaa asiakirjat, mikäli tarkistuskausi on vielä edellisen haltijan tekemän perusparannuksen osalta kesken.¹⁷⁶

Käytännön ongelmaksi voi muodostua riittävän tarkka raportointi tarkistusmenettelyn osalta. Kymmenen vuotta on pitkä aika, joten aina raportointia ei ole tehty huolellisesti koko ajalta. Varsinkin jos kiinteistö myydään tarkistuskauden loppupuolella, ei myyjän antama selvitys ole aina täysin oikea ja luotettava.

4.3.2 Ostajan antama selvitys

Ostajan tulee myös antaa AVL 209 §:n mukaisesti selvitys. Selvityksestä tulee käydä ilmi, että kiinteistö hankitaan liiketoimintaa varten. Vakuutus tästä voidaan antaa esimerkiksi kiinteistön kauppakirjassa tai vapaamuotoisessa erillisessä asiakirjassa.¹⁷⁷ Tämä selvitys ei kuitenkaan luo tai poista siirtymisen edellytyksiä. Jos muista yhteyksistä käy selväksi, että kiinteistö tulee ostajan liiketoiminnan käyttöön, ei selvityksen puuttumisella tai myöhässä antamisella pitäisi olla merkitystä.¹⁷⁸

Myyjän tulee kuitenkin olla varma siitä, että kiinteistö tulee liiketoiminnan käyttöön, sillä kertatarkistusvelvollisuus on myyjällä. Varmin tapa on aina pyytää selvitystä ostajalta. Selvityksen lisäksi myyjän tulee tarkistaa kuuluuko ostaja arvonlisäverorekisteriin, sillä kertatarkistus suoritetaan aina kun ostaja ei ole arvonlisäverovelvollinen. Tätä asiaa käsitellään tarkemmin luvussa 4.4

4.3.3 Luovuttajan vastuu

Luovuttajalla on vastuu AVL 209 k §:n mukaisen selvityksen antamisesta ja sen oikeellisuudesta. Mikäli myyjä antaa virheellistä tietoa tässä selvityksessä, eikä oikaise sitä täydentävällä selvityksellä on myyjällä velvollisuus suorittaa tästä

¹⁷⁶ Ks. Kallio ym. 2011, s. 191.

¹⁷⁷ Nieminen ym. 2013, luku 10 Rakennustoiminta ja kiinteistönhallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Kiinteistön myynti, Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto, Luovutuksensaajan selvitys.

¹⁷⁸ Ks. tarkemmin Kallio ym. 2011, s. 189.

johtuvat tarkistuksen oikaisut. Arvonlisäverolaissa on oma säännös tästä asiasta: AVL 121 i §. Sen tarkoitus on suojella sekä veronsaajan asemaa että vilpittömässä mielessä toimivaa ostajaa. Säännöksen kautta myös myyjällä on intressi antaa oikeat tiedot.¹⁷⁹ Kun luovuttaja ilmoittaa oikeat tiedot ja verotukseensa tehdyt muutokset luovutuksensaajalle, on luovutuksensaaja vastuussa tarkistusten suorittamisesta.¹⁸⁰

Myyjä voi välttää vastuun antamalla täydentävän selvityksen, lain esitöissä ei ole kuitenkaan rajattu sitä, missä vaiheessa täydentävä selvitys tulisi viimeistään antaa esimerkiksi kun myyjä on havainnut virheen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron jälkeen.¹⁸¹ Viimeistään silloin kun ostaja tai verottaja huomaa virheen, lienee liian myöhäistä antaa täydentävä selvitys.

Samanlainen vastuusäännös tarkistusmenettelyyn liittyen on otettu myös Ruotsin lainsäädäntöön. Säännös on tarkoitettu ennalta ehkäiseväksi, ja sitä todennäköisesti sovelletaan harvoin. Tilanne, jossa myyjä antaa ostajalle tahallaan väärää tietoa ja korjaa asian myöhemmin, lienee käytännössä harvinainen. Niihinkin voidaan varautua sopimukseen otettavilla määräyksillä. Lisäksi petollisessa mielessä toimiva myyjä voidaan saattaa rikos-oikeudelliseen vastuuseen.¹⁸²

Säännöksessä ei oteta kantaa päinvastaiseen tilanteeseen eli jos virheellisen selvityksen vuoksi ostajalta jää saamatta vähennyksiä, joihin hän olisi ollut oikeutettu. Säännöksen sanamuoto sisältää vain tilanteet, joissa verotusta oikaistaan luovutuksensaajan vahingoksi. Syynä tähän lienee se että myyjällä ei ole tarvetta ilmoittaa virheellistä tietoa, koska ostajan mahdollisuus saada lisävähennyksiä on myyntietu.

¹⁷⁹ Ks. tarkemmin VaVM 10/2007, s. 5.

¹⁸⁰ Verohallitus 2007b, luku 6.

¹⁸¹ Ks. Salo – Virtanen 2007, s. 49.

¹⁸² VaVM 10/2007, s. 5.

4.4 Kertatarkistus ja kertatarkistuksen oikaisu

4.4.1 Kertatarkistuksen tekeminen

Silloin kun tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry ostajalle, on myyjällä velvollisuus suorittaa kertatarkistus. Myyjällä on tällöin velvollisuus palauttaa ne arvonlisäverot, joita ei ole vielä ansaittu. Vähennys tehdään nimenomaan niiden vähennysten osalta, joita ei ole vielä ansaittu.

Esimerkki 4: Alkuperäisen kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverot ovat olleet 150.000 euroa ja investointi on tehty vuonna 2008. Vuonna 2013 kiinteistö luovutetaan vuoden alusta yksityishenkilölle. Tällöin myyjä palauttaa valtiolle vähennykset viiden vuoden osalta eli yhteensä 75.000 e. Vero tulee suorittaa vuonna 2013 ja tarkistettavan veron määrä raportoidaan tammikuun 2013 valvontailmoituksella. Loput vähennykset jäävät myyjälle.

Vähennyksen kertatarkistuksesta ei seuraa ostajan tai luovutuksensaajan näkökulmasta mitään vähennyskelpoista veroa ja tarkistus merkitsee käytännössä tarkistuksen määrän mukaista lopullista veromenetystä.¹⁸³ Suoritettava tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö luovutetaan. Jos kiinteistön omistus ja hallinta luovutetaan eri aikaan, luovutuskuukautena pidetään sitä kuukautta, jonka aikana kiinteistön hallinta luovutetaan. Tämä koskee myös luovutuksen johdosta suoritettavaa kertatarkistusta tarkistusoikeuden tai -velvollisuuden siirtyessä sellaiselle luovutuksensaajalle, jota ei ole merkitty arvonlisäverovelvollisten rekisteriin.¹⁸⁴ Jos tarkistaminen johtuu kiinteistön luovutuksesta, verovelvollisuuden päättymisestä tai siitä, että kiinteistö poistetaan liikeomaisuudesta, tarkistus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana kiinteistö on luovutettu, verovelvollisuus on päättynyt tai kiinteistö on poistettu liikeomaisuudesta.¹⁸⁵

¹⁸³ Ks. Kallio ym. 2011, s. 186.

¹⁸⁴ Verohallitus 2007b, luku 6

¹⁸⁵ Verohallitus 2007b, luku 4.

Kertatarkistus tapahtuu luovutustilanteissa yleensä silloin, kun ostaja ei hanki kiinteistöä liiketoiminnan käyttöön tai jos myyjä ja ostaja siitä vapaaehtoisesti sopivat. Lisäksi myyjällä on velvollisuus AVL 121 h §:n 3 momentin mukaan tehdä kertatarkistus silloin, kun ostaja ei ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä luovutusajankohtana.¹⁸⁶ Kertatarkistuksen aiheuttavia tilanteita voi olla muitakin kuin luovutustilanteet. Kertatarkistus tehdään silloinkin, kun kiinteistö siirtyy yksityisomaisuuteen tai kiinteistön omistajan verollinen toiminta päättyy kokonaan¹⁸⁷.

Kiinteistön tuhoutuessa esimerkiksi tulipalon seurauksena tai se puretaan, vähennyksen tarkistamista ei tarvitse suorittaa (AVL 120 §). Tällaisissa tilanteissa katsotaan ennen tuhoutumista tai purkamista vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevien tilojen, olevan samassa käytössä tarkistuskauden loppuun, tuhoutumisesta huolimatta.¹⁸⁸

Kertatarkistus ja tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtyminen eivät aina kulje käsi kädessä. Se että tehdään kertatarkistus ei tarkoita automaattisesti sitä, että tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry ostajalle. Kertatarkistus tehdään aina kun ostaja ei ole arvonlisäverorekisterissä mutta tarkistusmenettelyn siirtyminen tapahtuu mikäli AVL 121 e §:n edellytykset täyttyvät. Nämä ovat siis kaksi eri asiaa, joita molempia tulee tarkastella erikseen.

4.4.2 Kertatarkistuksen oikaisu

Neutraalisuussyistä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitylle luovutuksen saajalle on tiettyjen edellytysten täytyessä mahdollisuus oikaista kiinteistön luovuttajan verovelvollisuuden päättymisen tai kiinteistön luovutuksen johdosta

¹⁸⁶ Ks. esim. Kallio ym. 2012, s. 658.

¹⁸⁷ Äärilä ym. 2012, luku 10.5.5.

¹⁸⁸ Ks. Nieminen ym. 2013, luku 10, Rakennustoiminta ja kiinteistön hallinta, Kiinteistöinvestoinnit, Tarkistamissäännökset, Kiinteistön purku tms.

suorittamaa kertatarkistusta.¹⁸⁹ Tätä säännellään AVL 121 j §:ssä. Säännöksessä todetaan seuraavaa:

121 j §

Jos elinkeinonharjoittaja, joka verovelvollisuuden päättyessä jatkaa liike-toimintaa, merkitään myöhemmin tarkistusaikana uudelleen arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, hän voi oikaista hallussaan olevasta kiinteistöstä verovelvollisuuden päättymisen johdosta suorittamaansa tarkistusta, joka on maksettu valtiolle.

Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitty luovutuksensaaja tai luovutuksensaaja, joka ei ole luovutusajankohtana ollut merkittynä rekisteriin mutta joka merkitään sinne myöhemmin tarkistusaikana, voi oikaista luovuttajan verovelvollisuuden päättyessä taikka 121 h §:n 3 momentin perusteella suorittamaa tarkistusta, jos tarkistusoikeus ja -velvollisuus ovat siirtyneet hänelle tarkistuskauden aikana ja tarkistusta ei ole voitu oikaista aikaisemmassa vaiheessa.

Kertatarkistuksen oikaisulle on asetettu 121 j §:ssä kaksi edellytystä. Elinkeinonharjoittajan tulee olla hakeutunut arvonlisäverorekisteriin ja kertatarkistuksena palautetut arvonlisäverot on oltava suoritettu aikanaan valtiolle.

Elinkeinonharjoittaja voi tehdä kertatarkistuksen oikaisun jos arvonlisäverollinen toiminta päättyy, mutta kiinteistöä käytetään edelleen liiketoiminnassa ja myöhemmin otetaan uudelleen arvonlisäverolliseen käyttöön. Kertatarkistuksen oikaisuna elinkeinonharjoittaja vähentää kerralla tarkistuskaudesta jäljellä olevaan osuuteen kohdistuvan veron. Näin vähennetty määrä on normaalin tarkistusvelvollisuuden alainen.¹⁹⁰ Mahdollinen kiinteistön ostaja voi myös edellytysten täytyessä tehdä myyjän suorittaman kertatarkistuksen oikaisun, jos hän sittemmin ottaa kiinteistön vähennykseen oikeuttavaan käyttöön.¹⁹¹

¹⁸⁹ Ks. HE 44/2007, luku 2.6.

¹⁹⁰ Ks. esim. Äärilä ym. 2012, luku 10.5.5.

¹⁹¹ Ks. esim. Alanen – Vuorenalusta 2013, s. 303–304.

Esimerkki 5: Ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka harjoittaa ei arvonlisäverollista liiketoimintaa. Myyjän tulee suorittaa kertatarkistus ja tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät ostajalle ja ostajalle jää mahdollisuus suorittaa kertatarkistuksen oikaisu.

Esimerkissä neljä ostajalle jää eräänlainen optio näihin vähennyksiin, mikäli olosuhteet muuttuvat ja ostaja rekisteröityykin myöhemmässä vaiheessa arvonlisäverovelvolliseksi.

4.4.3 Varainsiirtovero

Ostajan tulee kiinteistön luovutuksen yhteydessä suorittaa varainsiirtovero 4 %. Varainsiirtoveronperusteena kiinteistön luovutuksessa on omaisuuden kauppahinta tai muun vastikkeen arvo.¹⁹² Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn yhteydessä tulee pohdittavaksi, mistä summasta arvonlisävero lasketaan. Yleensä kauppahinta on selkeästi määriteltä kauppakirjassa, jolloin myöskään varainsiirtoveron perusteen määrittämisessä ei ole mitään ongelmia. On huomattava että varainsiirtovero tulee suorittaa kauppahinnasta, johon sisältyy arvonlisävero. Silloin kun myyjä lisää kertatarkistuksesta syntyvän arvonlisäveron määrän kauppahintaan, tulee myös tarkistettava arvonlisäveron määrä osaksi varainsiirtoveron perustetta.¹⁹³

Kyseessä on poikkeustilanne sillä tavallisesti kiinteistön kaupasta ei suoriteta arvonlisäveroa. Asiasta on olemassa KHO:n ratkaisu 21.8.2001 T 1900, ratkaisussa on kysymys siitä että myyjä oli arvonlisäverolain 33 §:n mukaisesti velvollinen suorittamaan arvonlisäveron oman käyttöön ottamisen perusteella. Ostaja sitoutui kauppakirjassa maksamaan kokonaiskauppahinnan lisäksi myyjän palautettavaksi tulevaa arvonlisäveroa vastaavan määrän.¹⁹⁴ Arvonlisäverolain

¹⁹² Kasso 2010, s. 271.

¹⁹³ Ks. tarkemmin: Sainio 2011, s. 222 ss.

¹⁹⁴ Ks. Jukkola ym. 2008, s. 231.

säännösten muutoksista huolimatta on ilmeistä että varainsiirtoverotuksen osalta ratkaisun mukainen kanta on edelleen voimassa.¹⁹⁵

Myyjän intressissä on yleensä pyrkiä huomioimaan palautettavaksi tuleva arvonlisäveron määrä kauppahinnassa, jolloin varainsiirtovero tulee myös maksaa arvonlisäveron osalta.¹⁹⁶ Varainsiirtoverotuksen näkökulmasta vapaaehtoinen sopiminen, siitä että tarkistusoikeutta ja -velvollisuutta ei siirretä ostajalle, suurentaa käytännössä veron perustetta. Mikäli taas tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirretään ostajalle, jää arvonlisävero ostajan vastuulle. Tällöin sitä ei tarvitse lisätä kauppahintaan, päinvastoin kauppahintaa voi pienentää mahdollisesti tulevaisuudessa maksettavaksi tulevalla arvonlisäveron määrällä. Tästä näkökulmasta vapaaehtoinen sopiminen ei ole ostajan kannalta paras mahdollinen ratkaisu. Tämän lisäksi on muitakin syitä, joiden takia vapaaehtoinen sopiminen ei ole järkevää.

On kuitenkin hyvä aina muistaa että verojen optimointi mahdollisimman pieniksi ei ole läheskään aina tarkoituksen mukaista ja tulee myös huomioida se että ostajalle aiheutuu hallinnollisia kustannuksia veron tarkistamisesta. Vapaaehtoinen sopiminen tulee muutenkin sovellettavaksi vain tiettyjen edellytysten täytyessä, eikä ole läheskään aina edes vaihtoehtona. Voi kuitenkin pohtia sisältyykö tähän verotuksellinen suunnittelumahdollisuus liittyen varainsiirtoveron perusteeseen.

4.5 Luovutus ennen käyttöönottoa ja käyttöönoton jälkeen

Kiinteistö saatetaan luovuttaa eteenpäin ennen kuin kiinteistöinvestointi otetaan käyttöön. Näissä tilanteissa kiinteistö katsotaan otetuksi omaan käyttöön AVL 33 §:n mukaisesti ja myyjä joutuu suorittamaan oman käytön veron. Veron perusteena ovat rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset. AVL 33 § säätelee nimenomaan tilanteita, joissa perusparannusinves-

¹⁹⁵ Kallio ym. 2011, s. 196.

¹⁹⁶ Ks. Joki-Korpela ym. 2012, s. 121.

tointi on tehty valmiiksi, mutta kiinteistöä ei ole sen jälkeen vielä otettu käyttöön tai kiinteistö luovutetaan perusparannuksen ollessa vielä kesken¹⁹⁷.

AVL 33 §:n soveltamisen kannalta ei ole merkityksellistä harjoittaako luovuttaja muuta verollista toimintaa, onko kiinteistö tarkoitettu alun perin luovutettavaksi tai onko rakentamispalvelu suoritettu itse vai ostettu. Säännös on toissijainen verrattuna omaan lukuun rakentamisen säännöksiin AVL 29 § ja 31 §. AVL 33 §:ää sovelletaan vain tapauksissa, joissa omaan lukuun rakentamisen säännöksiä ei voida soveltaa.¹⁹⁸ Säännöksen soveltamiselle on myös asetettu AVL 32 §:ssä kiinteistönhallintapalveluja vastaava alaraja¹⁹⁹.

Mainitussa tilanteessa tarkistusoikeus ja -velvollisuus eivät siirry ostajalle vaan tarkistuskausi vasta alkaa kiinteistön vastaanottamisesta ja investoinnin sisältämänä verona pidetään myyjän suorittamaa oman käytön veroa.²⁰⁰ Ostajalla on oikeus AVL 103 §:n mukaisesti vähentää myyjän suorittama arvonlisävero siltä osin kuin luovutuksensaaja käyttää kiinteistöä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Tulkintaongelmia voi aiheuttaa tilanteet, joissa osa kiinteistöstä otetaan käyttöön ennen luovutusta ja osa luovutuksen jälkeen. Näissä tilanteissa tulee lievenee sovellettavaksi kaksi erilaista menettelyä. Käyttöönotetun tilan osalta sovellettaisiin tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymistä koskevia säännöksiä ja käyttöönnottamattomien tilojen osalta suoritettaisiin rakentamispalveluiden oman käytön vero.²⁰¹ Tällöin käyttöönnottamattomien tilojen osalta voidaan tehdä heti 100 prosentin vähennys mutta käyttöönotettujen tilojen osalta saadaan mahdolliset lisävähennykset verollisen käytön kasvaessa vain tarkistusmenettelyn kautta.

¹⁹⁷ Kallio ym. 2011, s. 178.

¹⁹⁸ Näin Kallio ym. 2011, s. 178.

¹⁹⁹ Ks. Karjalainen – Salomaa 2007, s. 35.

²⁰⁰ Ks. Äärilä ym. 2012, luku 10.6.2.4.

²⁰¹ Ks. Kallio ym. 2011, s. 180.

Myös silloin kun kiinteistö luovutetaan ennen käyttöönottoa, luovuttaja joutuu suorittamaan arvonlisäveroa. Näissä tilanteissa on kysymys AVL 33 §:n mukaisesta oman käytön verotuksesta. Toisin kuin tarkistusmenettelyn siirtyessä AVL 33 §:n mukaisissa oman käytön verotus tilanteissa ei voida sopia muusta menettelystä vaan myyjä tai luovuttaja joutuu suorittamaan rakentamispalveluista AVL 76 §:n²⁰² mukaisen arvonlisäveron. Tämän veron osalta ostajalla voi olla AVL 103 §:n perusteella olla vähennysoikeus. Sen vuoksi AVL 33 §:n mukaisen veron siirtäminen kauppahintaan saattaa olla helpompaa kuin kertatarkistuksen, johdosta suoritettu arvonlisävero.²⁰³

4.6 Tarkistusmenettely yleisimpien yritysjärjestelyiden yhteydessä

4.6.1 Tarkistusmenettelyn siirtyminen yritysjärjestelyissä

Yritysjärjestelyt ovat hyvin yleisiä ja monesti niihin liittyy osana myös kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely. Yleisimmät yritysjärjestelyt ovat sulautuminen, jakautuminen, purkautuminen ja liiketoimintakauppa. Mikäli yritysjärjestelyn yhteydessä siirtyy kiinteistö, johon on tehty perusparannus, on hyvä huomioida aiheutuuko siitä mahdollisia arvonlisäveroseuraamuksia.

Yritysjärjestelyiden yhteydessä voi soveltua kolme erilaista tarkistusosoikeuden ja -velvollisuuden siirtymistapaa. Ensinnäkin tarkistusmenettely voi siirtyä 19 a §:n perusteella, osana yleisseuraantoa tai normaalina 121 e ja 121 f §:ien mukaisena tarkistusosoikeuden ja velvollisuuden siirtona.²⁰⁴

²⁰² AVL 76 §: Olettaessa rakentamispalvelu omaan käyttöön 33 §:ssä tarkoitettulla tavalla veron peruste on: 1) ostetun rakentamispalvelun ostohinta; 2) itse suoritetusta rakentamispalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset kustannukset; 3) hankitusta kiinteistöstä sen veron perusteena oleva arvo, joka edeltävän luovuttajan on ollut luovutuksen johdosta suoritettava kiinteistöllä suoritetusta rakentamispalvelusta.

²⁰³ Ks. Kallio ym. 2011, s. 196.

²⁰⁴ Kallio ym. 2011, s. 217.

Seuraavaksi tarkastelen yleisimpiä yritysjärjestelytilanteita ja selvitän tarkistusmenettelyn siirtymistä niissä ja että aiheutuuko yritysjärjestelyistä tarkistusmenettelyn kautta arvonlisäveroseuraamuksia.

4.6.2 Liikkeen tai sen osan luovutus

AVL 19 a §:ää sovelletaan liikkeen tai sen osan luovutukseen sekä tietyissä tilanteissa myös liiketoimintasiirtoon. Liiketoiminnan luovutuksessa hyödykkeet luovutetaan yritystoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään näitä samoja hyödykkeitä vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Tällaista tapahtumaa ei pidetä lainkaan arvonlisäverolaissa myyntinä, joten se ei myöskään aiheuta AVL 120 §:n mukaista tarkistamisvelvollisuutta. AVL 19 a §:n mukaan liiketoiminnan jatkaja katsotaan luovuttajan seuraajaksi, jolle myös luonnollisesti siirtyy tarkistusoikeus ja –velvollisuus²⁰⁵.

Säännöksen tarkoitus on ollut helpottaa kiinteistöinvestointien käsittelyä yritysjärjestelyiden yhteydessä ja pienentää rahoituskustannuksia. Tällaisessa tilanteessa ostaja jatkaa samaa liiketoimintaa kuin myyjä. AVL 19 a §:n mukainen luovutus ei aiheuta kertatarkistusta vaan tarkistusoikeus ja –velvollisuus siirtyvät jatkajalle.²⁰⁶

AVL 19 a §:n mukainen siirtymismenettely eroaa muusta tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä siinä, että ostaja ja myyjä eivät voi 121 e §:n kolmannen momentin mukaisesti sopia kertatarkistuksesta. Luovutuksensaajaa pidetään kaikilta osin luovuttajan jatkajana, joten myös tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät jatkajalle.²⁰⁷ Luovuttaja on velvollinen antamaan 209 k ja l §:ien mukaisen selvityksen jatkajalle. Mikäli liiketoiminnassa tapahtuu myöhemmin muutoksia, on jatkaja velvollinen suorittamaan tarkistuksia.

²⁰⁵ Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 207.

²⁰⁶ Ks. Sainio 2011, s. 213.

²⁰⁷ Ks. Kallio ym. 2011, s. 193.

4.6.3 Sulautuminen ja jakautuminen

Osakeyhtiölain mukaiset sulautumiset²⁰⁸ ovat arvonlisäverotuksen kannalta yleisseuraantoja. Sulautumiseen ei sovelleta AVL 19 a §:ää, eikä myöskään AVL 121 e §:ää, koska se on luonteeltaan yleisseuraanto ja sen vuoksi sulautumisesta ei aiheudu mitään arvonlisäveroseuraamuksia.²⁰⁹ OYL 16 luvun mukainen sulautuminen katsotaan arvonlisäverolain ulkopuoliseksi tapahtumaksi. Mikäli sulautuminen ei täytä osakeyhtiölain mukaisia ehtoja, tapahtuu arvonlisäverolain näkökulmasta yhtiön purkautuminen.²¹⁰

Tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyvät automaattisesti vastaanottavalle yhtiölle, koska sulautuminen on yleisseuraanto. Sulautumisen yhteydessä ei luovuttajalla ole velvollisuutta antaa 209 k ja l §:ien mukaisia selvityksiä. Käytännön kannalta niiden laatiminen saattaa olla tarpeen, jotta vastaanottavalla yhtiöllä on kaikki tarvittavat tiedot tarkistusmenettelystä.²¹¹ Vastaanottavan yhtiön tulee itse vaatia tarvittavat selvitykset ennen kaupan toteuttamista.²¹²

Tarkistamisoikeutta ja -velvollisuutta ei synny, jos kiinteistön käyttötarkoitus säilyy samana sulautumisen jälkeenkin. Sulautumisen yhteydessä tulee varmistaa, että vastaanottavan yhtiön asema arvonlisäverotuksessa säilyy samana kuin luovuttajalla.

Osakeyhtiölain mukainen jakautuminen²¹³ on samoin kuin sulautuminen yleisseuraanto ja arvonlisäverotuksen ulkopuolinen tapahtuma. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely siirtyy jakautumisen yhteydessä automaattisesti toimin-

²⁰⁸OYL 16 luvun mukaisia sulautumisia ovat absorptiosulautuminen, tytäryhtiösulautuminen ja kombinaatiosulautuminen.

²⁰⁹Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 210–211.

²¹⁰Ks. tarkemmin Sainio 2011, s. 256 ss.

²¹¹Ks. Kallio ym. 2011, s. 211.

²¹²Sainio 2011, s. 258.

²¹³OYL 17 luvun mukaisia jakautumisia ovat kokonaisjakautuminen ja osittaisjakautuminen.

nan jatkajalle.²¹⁴ Muutoinkin jakautumista koskevat samat tarkistusmenettelyyn liittyvät säännökset kuin sulautumista.

4.6.4 Purkautuminen

Osakeyhtiön tai henkilöyhtiön purkautuessa päättyy myös arvonlisäverovelvollisuus. Purkautumisessa osakeyhtiön omaisuus luovutetaan jako-osuutena osakkeille. Mikäli tähän jako-osuuteen sisältyy kiinteistö, jossa tarkistuskausi on vielä kesken, tulee arvioitavaksi, miten jäljellä olevat arvonlisäverovähennykset käsitellään.

AVL 19 a § voi tulla sovellettavaksi, mikäli jako-osa muodostaa liikkeen osan ja vastaanottaja itse jatkaa liiketoimintaa²¹⁵. Tällöin tarkistusmenettely siirtyy vastaavalla tavalla kuin liikkeen luovutuksessa, eikä purkautumisen yhteydessä jouduta tekemään tarkistusta.

Myös tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa koskevat säännöt voivat tulla sovellettavaksi. Nämä säännökset voivat tulla sovellettavaksi, silloin kun AVL 19 a § ei sovellu mutta kiinteistö ei myöskään siirry yksityiskäyttöön. Tällöin voidaan tutkia täyttyvätkö AVL 121 e §:n edellytykset ja jos täyttyvät tarkistusoikeus ja -velvollisuus voidaan siirtää. Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtäminen AVL 121 e §:n perusteella ei ole kuitenkaan pakottavaa oikeutta vaan ostaja ja myyjä voivat halutessaan sopia toisin.²¹⁶

Kiinteistö voi siirtyä jako-osuutena vastaanottajalle, joka ei harjoita liiketoimintaa. Tällöin on suoritettava kertatarkistus ja vähennykset menetetään lopullisesti. Purkamisen yhteydessä tulee arvioitavaksi, miten kiinteistön suhteen on kannattavaa menetellä. Yleensä ei ole järkevää luovuttaa liikekäytössä ollutta kiinteistöä osakkaalle, joka ei harjoita liiketoimintaa, sillä jäljellä olevat arvonlisäverovähennykset tarkistusmenettelyn osalta menetetään lopullisesti. Todennäköi-

²¹⁴ Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 212–213.

²¹⁵ Ks. esim. Kallio ym. 2011, s. 213.

²¹⁶ Ks. Kallio ym. 2011, s. 194.

sesti kiinteistö päättyy liiketoiminnan käyttöön lopulta. Kiinteistön siirtäminen purkautumisen yhteydessä on kannattavaa toteuttaa tarkistusoikeus säilyttäen, jolloin vähennyksiä ei menetetä lopullisesti.²¹⁷

4.7 Tarkistusmenettelyn huomioiminen kiinteistökaupassa

Tilanteissa, jossa arvonlisäverollinen toiminta kiinteistössä päättyy, mutta liiketoiminnan harjoittaminen jatkuu, voidaan kiinteistö myydä arvonlisäverollista toimintaa harjoittavalle ostajalle ja ostaja voi tehdä kertatarkistuksen oikaisun. Tällöin verot tulevat ostajan hyväksi.²¹⁸ Tämä näkökohta kannattaa huomioida kauppahinnassa, jolloin siitä voi olla hyötyä myös myyjälle.

Silloin kun arvonlisäverovelvollisuus päättyy, mutta liiketoimintaa jatkuu, ei kiinteistön myynnillä ole välitöntä kiirettä. Mikäli liiketoiminnan harjoittaminen päättyy kokonaan, menetetään oikeus kertatarkistuksen oikaisuun ja tätä kautta myös vähennykset on menetetty lopullisesti.

Luovutuksen yhteydessä ostajan on hyvä huomata mahdollinen piilevä arvonlisäverovelka tai -saatava. Ostajan vähennykseen oikeuttava käytön osuus voi olla pienempi kuin myyjällä. Tällöin ostaja joutuu tekemään tarkistuksen ja suorittamaan arvonlisäveroa. Tätä piilevää arvonlisäveroa ei välttämättä ole huomioitu kauppahinnassa ja ostaja tulee maksaneeksi kiinteistöstä enemmän kuin oli alunperin tarkoittanut.²¹⁹

Päinvastaisessa tilanteessa ostajan vähennykseen oikeuttava käyttö kasvaa suhteessa myyjän käyttöön ja ostajalle syntyy arvonlisäverosaatavaa. Nämä asiat on etenkin ostajan hyvä huomioida kaupanteon yhteydessä, jotta ne tulee huomioitua kauppahinnassa. Aina kun ostajan vähennykseen oikeuttava käyttö eroaa myyjän käytöstä, tulee nämä asiat huomioida. Myyjällä ei ole velvollisuut-

²¹⁷ Näin Kallio ym. 2011, s. 214.

²¹⁸ Näin esim. Kallio ym. 2012, s. 670.

²¹⁹ Näin Kallio ym. 2012, s. 667.

ta huomioida tätä kauppahinnassa. Vähennetyt arvonlisäverot jäävät myyjälle ja ostaja suorittaa tarkistuksia.²²⁰

Tätä piilevää arvonlisäverovelkaa ei voida nimenomaisesti erillisenä arvonlisäveroeränä esittää sopimuksessa, vaan ostajan tulee huomioida se tekemässään ostotarjouksessa. Tämä edellyttää, että ostaja saa kiinteistöinvestointia koskevat tiedot jo neuvotteluvaiheessa.²²¹ Silloin kun myyjä suorittaa kertatarkistuksen, koska ostaja ei ole arvonlisäverorekisterissä, on tällä mahdollisesti kauppahintaan korottava vaikutus.

Esimerkki 6: A on tehnyt kiinteistöinvestoinnin 2008, johon sisältyi ALV 200.000 euroa. Arvonlisävero vähennettiin kokonaisuudessaan vuonna 2008, koska B:llä kiinteistö oli kokonaisuudessaan vähennykseen oikeuttavassa käytössä. Vuonna 2012 A myy kiinteistön B:lle. B:n arvonlisäverollisen käytön osuus on vain 50 %. Tarkistusoikeuden siirtymisen myötä B joutuu suorittamaan, joka vuosi seuraavien kuuden vuoden ajan 10.000 euroa arvonlisäveroa valtiolle, yhteensä 60.000 euroa. Mikäli tätä ei ole huomioitu kauppahinnassa, tulee B:lle huomattava lisäkustannus kiinteistön ostosta.

Esimerkissä myynti tapahtuu yksinkertaistamisen vuoksi vuoden ensimmäisenä päivänä ja myös hallintaoikeus siirtyy samana päivänä. Jos kiinteistön hallintaoikeuden siirto tapahtuisikin vaikka 1.6.2012 laskettaisiin vuoden 2012 tarkistus päiväkohtaisella menetelmällä seuraavasti: $213/365 \times 20.000 \times 50 \% = 5.835,61$ euroa.

Verosuunnittelun näkökulmasta voi pohtia olisiko kiinteistö kannattavaa myydä, jos yrityksen arvonlisäverollinen toiminta päättyy. Yrityksen kannalta olisi tärkeää löytää ostaja, joka käyttäisi kiinteistöä kokonaan arvonlisäverollisessa käytössä. Tällöin ei tarvitse huomioida piilevää arvonlisäverovelkaa kauppahinnassa ja myyjä saa pitää vähentämänsä arvonlisäverot.

²²⁰ Näin Kallio ym. 2011, s. 195.

²²¹ Ks. Kallio ym. 2011, s. 195.

Ainakin niissä tilanteissa, joissa kiinteistön myynti on näköpiirissä kannattaa se kohdistaa arvonlisäverollisen käytön päättymiseen tai viimeistään liiketoiminnan päättymiseen, koska tällöin ei menetetä vähennettyjä arvonlisäveroja ainakaan kokonaisuudessaan. Tällä voidaan saavuttaa huomattavaa verohyötyä verrattuna tilanteeseen, jossa palautetaan arvonlisäverot loppuajalta tekemällä kerta-tarkistus ja sitten muutaman vuoden päästä myydään kiinteistö. Tällöin kauppahinta on todennäköisesti sama mutta arvonlisäverot on menetetty.

Myyjällä on aina selvityksenantovelvollisuus tekemästään kiinteistöinvestoinnista. Huomionarvoista on, että jos myyjä ei ole laiminlyönyt selvitysvelvollisuuttaan ei hänellä ole mitään vastuuta tarkistuksen aiheuttaman veron suorittamisesta luovutuksen jälkeen. Jos tilanteessa ostaja ei ole tietämättömyyttään huomionnut piilevää arvonlisäverovelkaa, ei tämä ole myyjän vastuulla. Ostajan tulee itse huomioida myyjältä saamansa selvityksen perusteella mahdolliset arvonlisäveroseuraamukset.

Kiinteistön kauppakirjamalleissa on usein lähtökohtana se että kauppaan ei sisälly arvonlisäveroseuraamuksia, eikä arvonlisäveron osalta ole malleissa näin ollen mitään ehtoja. Arvonlisäverotusta koskevat seikat tulisi selvittää tapauskohtaisesti ja lisätä tarvittavat ehdot luovutuskirjaan.²²² Yleensä kauppakirjoissa on lauseke, jossa todetaan että muista kiinteistöön kohdistuvista veroista ja maksuista vastaa myyjä hallinnan luovutuspäivään tai omistuspäivään asti, jonka jälkeen niistä vastaa ostaja.²²³ Tällä lausekkeella viitataan varmaan yleensä kiinteistöveroon, mutta, koska sitä ei monesti ole mitenkään eritelty sen voisi ymmärtää tarkoittavan myös arvonlisäveroa. Näin ollen mikäli tarkistusoikeus siirtyy ja sen mukana siirtyy piilevää arvonlisävelkaa, on se ostajan vastuulla, jo pelkästään tarkistusoikeuden siirto velvoittaa ostajaa maksamaan sen, jos kauppakirjassa ei muuta sovita.

Silloin kun myyjä siirtää tarkistusoikeuden ja –velvollisuuden ostajalle, kauppakirjassa kannattaa selvyiden vuoksi mainita että AVL 120 §:n mukaisesti tarkis-

²²² Matilainen 2012, s. 69-70.

²²³ Suomen lakiopas, asiakirjamallit/kiinteistön kauppakirja

tusoikeus ja –velvollisuus siirtyvät ostajalle. Silloin kun sovitaan että tarkistusoi-
keus ei siirry ostajalle, tästä tulee mainita kauppakirjassa.²²⁴ On siis huomioita-
vaa että ensimmäisessä tilanteessa maininta siirtymisestä ei ole pakollinen koh-
ta kauppakirjaan.

²²⁴ Joki-Korpela ym. 2012, s. 122.

5 LOPPUPÄÄTELMÄT

Suomi on osa Euroopan unionia ja velvollinen noudattamaan EU-oikeutta. Euroopan unionissa arvonlisäverotus on pitkälle harmonisoitua. Kiinteistöinvestointeihin liittyvät arvonlisäverolain säännökset olivat aikaisemmin ristiriidassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. Arvonlisäverolaissa ei ollut vähennysmahdollisuutta, silloin kun muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan liikekäyttöön hankittu tai rakennuttu kiinteistö otettiin tarkistusajan aikana vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Arvonlisäverolaista puuttui myös mekanismi, jonka avulla arvonlisäverovähennystä voidaan joka vuosi oikaista vastaamaan todellista vähennykseen oikeuttavaa käyttöä. Nämä ristiriidat korjattiin kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyllä, joka tuli voimaan 1.1.2008 alkaen.

Kiinteistöinvestointeja koskevat arvonlisäverolain muutokset ovat muuttaneet arvonlisäverojärjestelmää oikeudenmukaisemmaksi. Muutosten myötä verovelvollisella on mahdollisuus oikaista kiinteistöinvestointien arvonlisäveroja niin että ne vastaavat kiinteistön todellista arvonlisäverollisessa toiminnassa olevaa käyttöä. Muutos nykyiseen kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn on monesta eri näkökulmasta katsottuna oikeudenmukaisempi. Tarkistuskausi pidentyi kymmeneen vuoteen, mikä on kaksi kertaa pidempi kuin saastumisaikäsäännöksen aikaraja viisi vuotta. Tämä vastaa paljon paremmin kiinteistöinvestointien todellista vaikutusaikaa. Toisaalta uusi lainsäädäntö tuo mukanaan tulkinta- ja rajanveto-ongelmia. Se on myös lisännyt hallinnollisia kustannuksia monimutkaistamalla järjestelmää ja pidentämällä kiinteistöinvestointien vähennysten seuranta-aikaa 10 vuoteen.

Tarkistusmenettelyyn liittyy kiinteästi perusparannuksen ja vuosikorjauksen välinen rajanveto, sillä vain perusparannuksesi määriteltävä remontti kuuluu tarkistusmenettelyyn piiriin. Ennen korjauksen tekemistä verovelvollisen on tärkeää arvioida katsotaanko investointi verotuksessa vuosikorjaukseksi vai perusparantamiseksi. Tällä rajanvedolla on keskeinen merkitys tarkistusmenettelyn soveltamisessa sekä kulujen vähennysoikeuden määrittelyssä. Onko mahdollisuus

teettää suurempi urakka osaremontteina, jolloin kulut mahdollisesti katsottaisiin vuosikorjauskuluiksi tai laittaa muovimaton tilalle parketti, jotta korjaustyöt olisivat perusparannusta. Kiinteistöinvestoinnin käsite on vielä niin uusi, että vakiintunutta oikeuskäytäntöä ei ole juuri saatavilla. Tällöin on vaikea arvioida, miten esimerkiksi osaremontteihin suhtauduttaisiin.

Tarkistusmenettelyn kannalta on olennaista määritellä liiketoiminta ja vähennykseen oikeuttava käyttö. On tärkeää erotella toisistaan nämä kaksi käsitettä. Tarkistusmenettelyä sovelletaan kiinteistöinvestointeihin, jotka tulevat liiketoiminnan käyttöön. Vähennykseen oikeuttava käyttö puolestaan määrittää sen kuinka suuren vähennyksen verovelvollinen saa tehdä. Liiketoiminnan käsite on siis olennainen siltä kannalta, sovelletaanko tarkistusmenettelyä vai ei. Se ei kuitenkaan vielä tarkoita että verovelvollinen saa tehdä vähennyksen, sillä vähennyksen saa tehdä vain arvonalisäverollisen käytön perusteella.

Tarkistus voidaan Suomen lainsäädännön mukaan laskea kolmella eri tavalla. Nämä kolme menetelmää ovat päiväkohtainen, kuukausikohtainen ja vuoden lopun tilanteen mukainen laskentamenetelmä, joista verovelvollinen voi valita tiettyjen rajoitusten puitteissa. Suomessa on otettu hyvin laaja ja joustava näkökanta laskentamenetelmiin, tarjoamalla verovelvolliselle kolme eri vaihtoehtoa. Esimerkiksi Ruotsissa on vain yksi vaihtoehto. Ruotsissa tarkistus lasketaan vuoden lopun tilanteen mukaan. Tämä on kuitenkin melko joustamaton sääntely ja mahdollistaa jossain määrin veronkierron. Tämän vuoksi Suomessa on haluttu valita joustavampi järjestelmä.²²⁵ Tämä joustavuus ei kuitenkaan täysin poista tulkintaongelmia. Esimerkiksi ei ole tarkkaan määritelty, milloin verovelvollinen saa soveltaa vuoden lopun mukaista laskentamenetelmää. Toinen tulkintaongelma on, mitä menetelmää sovelletaan kiinteistön luovutustilanteissa.

Tarkistusmenettely on mahdollista siirtää myyntitilanteessa ostajalle. Tarkistusoikeuden- ja velvollisuuden siirtäminen ei ole kuitenkaan pakottava säännös vaan ostaja ja myyjä voivat halutessaan sopia asiasta toisin. Tämä ei ole yleen-

²²⁵ VaVm 10/2007, s. 4.

sä kannattavaa, koska ostajalle ei seuraa vastaavaa vähennysoikeutta.²²⁶ Myöskään varainsiirtoverotuksen näkökulmasta tällainen sopiminen ei ole kannattavaa ainakaan, jos myyjä haluaa vierittää arvonlisäveron osaksi kauppahintaa, sillä se luetaan osaksi varainsiirtoveron perustetta.

Tarkistusoikeuden ja –velvollisuuden siirron yhteydessä tai sen jälkeen voi joutua palauttamaan jo vuosia aiemmin vähennettyjä arvonlisäveroja. Toisaalta tietyissä tilanteissa ostaja voi myös hyötyä tarkistusoikeuden siirrosta, mikäli ostajan vähennyksen oikeuttava käyttö on suurempaa kuin myyjällä. Tällöin ostaja voi saada verottajalta myyjän vähentämättä jääneitä arvonlisäveroja takaisin, mikäli kymmenen vuoden tarkistuskautta on vielä jäljellä.²²⁷ Tämä piilevä arvonlisävelka tai -saatava tulisi huomioida kauppahinnassa ja ostajan tulisi tarkoin selvittää sen määrä ennen kaupantekoa. Valmiissa kauppakirjamalleissa ei useinkaan ole arvonlisäverotukseen liittyviä ehtoja ja ne tulisi sinne tapauskohtaisesti lisätä. Kiinteistön myynti ja vuokraus on pääsäännön mukaan arvonlisäverosta vapaa, minkä vuoksi kauppakirjamalleihin ei useinkaan ole tarvetta sisällyttää arvonlisäverotukseen liittyviä lausekkeita. Mikäli kauppakirjaan ei laiteta mainintaa arvonlisäveroon liittyvistä vastuista, on niiden realisoituessa huomattavasti vaikeampi lähteä selvittämään erimielisyyksiä.

Tarkistusmenettely tulee huomioida myös yritysjärjestelyiden yhteydessä. Tarkistusmenettely voi siirtyä yritysjärjestelyissä osana yleisseuraantoa tai AVL 19 a §:n perusteella. Esimerkiksi sulautumisessa tarkistusoikeus ja –velvollisuus siirtyvät luovutuksensaajalle, joka tulee ikään kuin luovuttajan sijaan ja jatkaa tarkistamista siitä, mihin luovuttaja jäi. Tässä tilanteessa on hyvä huomioida samat asiat kuin kaupantekotilanteessa. Mikäli luovutuksensaajan arvonlisäverollinen käyttö eroaa luovuttajan käytöstä, muodostuu ostajalle arvonlisäverovelkaa tai –saatavaa.

Kiinteistöinvestoinnit ovat yleensä taloudellisesti hyvin merkittäviä ja tällöin myös investointiin sisältyvä arvonlisävero on huomattava. Kiinteistöinvestoinnin

²²⁶ Näin Kallio ym. 2011, s. 194.

²²⁷ Ks. Matilainen 2012, s. 71.

tekevän yrityksen kannalta onkin hyvin keskeistä pystyä tekemään oikean suuruisen arvonlisäverovähennys mahdollisimman aikaisin. Tällöin vältetään aiheuttomalta rahoituskustannukselta, jolla voi olla pahimmillaan huomattava vaikutus yhtiön käyttöpääomaan. Toinen tärkeä näkökohta on arvonlisäveron vähennysoikeus ja sen laajuus. Jos investoija ei voi vähentää veroa tai hänen vähennysoikeutensa on hyvin rajattu, olennaista on, voidaanko investoinnin toteutustavalla vaikuttaa investoijan rasitukseksi jäävän veron määrään.²²⁸

Kiinteistöinvestointien tarkistamista koskevat säännökset on erityisen tärkeää huomioida myös taloudellisessa päätöksenteossa ja ne muodostavat omalta osaltaan yritykselle sopimuksellisen riskin. Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus tarjoaa mielenkiintoisen esimerkin kaupallisten sopimusten veroriskistä ja arvonlisäveron merkityksestä sopimuksissa.²²⁹ Seuraava esimerkki kuvastaa kiinteistöinvestointiin sisältyvän riskin mahdollisuutta.

Esimerkki 7: Konsulttialalla toimiva yhtiö rakennuttaa itselleen toimitilat Helsinkiin, ja vähentää investointiin liittyviä arvonlisäveroja yhteensä 500 000 euroa. Viiden vuoden kuluttua yhtiö huomaa tilojen käyneen liian pieniksi ja myy kiinteistön edelleen. Jos osapuolet sopivat että tarkistusoikeus lakkaa tai ostaja ei ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, yhtiö joutuu palauttamaan vähentämänsä 250 000 euroa.²³⁰

Pitkästä tarkistuskaudesta johtuen on vaikea suunnitella yrityksen tulevaisuutta pitkälle. Esimerkiksi rakennettu kiinteistö ei enää sovellu yrityksen käyttöön, jolloin se joudutaan myymään. Mahdollinen ostaja ei ole arvonlisäverovelvollisten rekisterissä, jolloin jäljellä olevaan tarkistuskauteen kohdistuvat vähennetyt verot on palautettava. On oikeudenmukaista, että arvonlisäveroja ei saa vähentää perusteetta, vaan vähennykseen oikeuttavan käytön perusteella. Tämä on kuitenkin ongelma pitkässä tarkistuskaudessa yritysten kannalta, sillä yrityksille pitkä tarkistuskausi voi luoda taloudellista epävarmuutta.

²²⁸ Ks. Kallio ym. 2011, s. 129.

²²⁹ Carlsson ym. 2014, s. 146.

²³⁰ Carlsson ym. 2014, s. 146.

Yrityksen tulisi huolella varmistaa, että ensimmäinen tarkistus tulee oikein arvonlisäverotuksen, tuloverotuksen ja kirjanpidon näkökulmasta. Seuraavien vuosien tarkistaminen helpottuu, kun ensimmäinen selvitys investoinnista on laadittu huolellisesti. Huolella laaditulla selvityksellä saattaa olla vaikutusta myös mahdollisessa myyntitilanteessa. On ostajan edun mukaista, että kiinteistöön liittyvät arvonlisäverovastuut ovat tarkalleen tiedossa.²³¹

²³¹ Ks. Sainio 2008b, s. 31.